

CARLOS LUIZ STRAPAZZON

**A POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E
SEUS IMPASSES NOS ANOS 90**

**Dissertação apresentada como requisito
parcial à obtenção do grau de Mestre.
Curso de Pós-Graduação em Direito,
Centro de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal de Santa Catarina.
Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar**

**FLORIANÓPOLIS
2001**

CARLOS LUIZ STRAPAZZON

**A POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E
SEUS IMPASSES NOS ANOS 90**

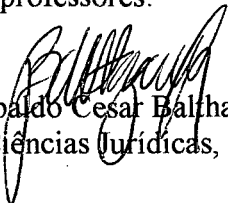
Dissertação apresentada como requisito
parcial à obtenção do grau de Mestre.
Curso de Pós-Graduação em Direito,
Centro de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal de Santa Catarina.
Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

**FLORIANÓPOLIS
FEV 2001**

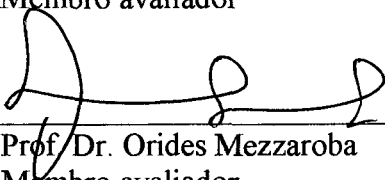
CARLOS LUIZ STRAPAZZON

**A POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E
SEUS IMPASSES NOS ANOS 90**

Dissertação () provada como requisito parcial para obtenção
do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito
da Universidade Federal de Santa Catarina, pela Comissão
formada pelos professores:


Orientador: Prof. Dr. Ubaldino Cesar Balthazar
Centro de Ciências Jurídicas, UFSC

Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizzi
Membro avaliador


Prof. Dr. Orides Mezzaroba
Membro avaliador


Prof. Dr. Christian Guy Caubet
Coordenador CPGD/CCJ/UFSC

Florianópolis, 26 de julho de 2001.

Para *Rosana*,
com amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço os comentários críticos e as sugestões feitas pelo Prof. Índio Zavarizzi por ocasião do exame de qualificação, que muito contribuíram para o prosseguimento deste trabalho.

Minha filósofa predileta, Rosana Pizzatto, que além de suportar minha companhia durante um período tão conturbado como este, auxiliou-me na revisão final do texto.

Roberto Di Benedetto que leu, releu, discutiu e teve a paciência ímpar de me ouvir ao longo dos três anos de pesquisa.

Os amigos e colegas que durante esse tempo discutiram comigo sobre questões relativas à dissertação ou simplesmente souberam, com seu apoio, minimizar minhas dificuldades – Cláudio José Jardim, Letícia Martel, Mônica Ovinski Camargo e Ivone Lixa – não podem ser esquecidos.

Os meus colegas de departamento, nas Faculdades Curitiba. Em especial Sheyla Luiz da Costa, pelo estímulo e apoio que recebi para prosseguir na carreira docente; Bortolo Valle e Elizabeth Accyolli, pela confiança no trabalho de um professor iniciante.

Por último, faltam palavras para agradecer ao meu orientador, Ubaldo Cesar Balthazar. Sua experiência, franqueza, tolerância e amizade foram decisivas para que eu pudesse desenvolver este estudo com tranquilidade e segurança. Sou-lhe profundamente grato.

SUMÁRIO

Resumo	VI
Abstract	VII
Lista de tabelas	VIII
Lista de siglas	IX - X
Introdução	1

CAPÍTULO I

Federalismo e tributação sem bases econômicas **5 – 48**

1. Economia agrário-exportadora e autonomia estadual: tributos sob a Carta de 1891	5
2. Estado nacional, formação do mercado interno e autonomia tributária municipal: tributos sob a Carta de 1934	8
3. A política tributária do Estado Novo põe fim ao federalismo tributário	15
4. A Constituição de 1946 institui um federalismo fiscal municipalista	17
5. Vícios jurídicos da legislação tributária sob o regime de 1946	27
6. O esgotamento do modelo “nominalista”	34

CAPÍTULO II

Autoritarismo, criação e deterioração da tributação com fundamentos econômicos **49 – 104**

1. A tributação no <i>Plano de Ação Econômica do Governo</i>	49
2. As características jurídicas da reforma realizada pela EC 18, de 1965	51
3. Política federal de incentivos fiscais e seus reflexos nas finanças estaduais	59
a. Primeiras mudanças nos fundamentos da Emenda 18/65	61
b. Impacto fiscal das mudanças promovidas pela Emenda n. 1/69	63
4. Política federal de incentivos fiscais e seus reflexos nas finanças municipais	71
a. Agravamento das desigualdades regionais	75
5. Retorno à cumulatividade, à bi-tributação e ao nominalismo	78
6. Os anos 80: transição para a legitimidade constitucional e avaliação da “política tributária desenvolvimentista”	90
a. A Emenda Passos Pôrto	92
b. O Senado Federal discute a política fiscal	95
c. Os quatro grandes problemas da “política tributária desenvolvimentista”	102

CAPÍTULO III

Política tributária em tempos de reformas estruturais 105 – 161

1. A Assembléia Nacional Constituinte e os novos problemas fiscais 105
 - a. A rescentralização unilateral de receitas e o surgimento de um novo conflito federativo 109
 - b. Uma política econômica liberalizante e algumas causas do conflito fiscal subnacional 117
 - c. Causas jurídicas do aparecimento do conflito fiscal subnacional 119
2. A guerra fiscal como princípio 124
 - a. O Estado do Rio de Janeiro 127
 - b. O Estado de Minas Gerais 129
 - c. O Estado do Paraná 132
 - d. Outros casos importantes: Rio Grande do Sul, Ceará, Bahia, Santa Catarina, São Paulo e Distrito Federal 136
3. A União Federal diante da “guerra fiscal” 147
 - a. O Poder Executivo e a regulamentação do regime automotivo 147
 - b. O Poder Executivo e os vetos à “Lei Kandir” 151
 - c. O imobilismo dos órgãos legisladores (Confaz e Congresso Nacional) 153
 - d. O Supremo Tribunal Federal e a guerra tributária 154

CAPÍTULO IV

Periodização da política tributária brasileira 162 - 175

1. Fiscalismo (1891-1934) 162
2. Desenvolvimentismo e fiscalismo (1934-1965) 164
3. Desenvolvimentismo e incentivos fiscais (1965-1980) 169
4. Recessão e federalização do sistema tributário (1980-1994) 171
5. Liberalismo, fiscalismo federal e incentivos fiscais subnacionais (1994 - ...) 174

Considerações Finais 176 – 177

Anexo 178 – 193

Bibliografia 194 – 201

ABSTRACT

This research seeks for answers on how brazilian tributary system has provided and worked with economical-politic's issues throughout its republican history. It's a historical approach of Brazilian tax system with the purpose of trying to analyse it in its different phases and crises. It's also an attempt to comprehend the relation between the present State and the tax system that sponsors it. Therefore, this research checks up on structural faults of Public Finances and in Brazilian Economy, trying to identify which would be the new tributary issues along with the ones inherited from the past which make difficult the solution of those faults. One of the main conclusions that this study brings up is that the tributary issue, which has declared to be historically related to the public deficit, to anti-federalism, to income concentration and the lack of economical rationalization; suffers from a democratic deficit. As far as this is basicly first political subject of discussion, and not only technical, this work believes that in order to alter this situation, extended discussions should be done, trying not to keep this question only in bureaucracy area itself.

RESUMO

Este estudo procura investigar o modo como o sistema tributário brasileiro tem servido às políticas econômicas ao longo de sua história republicana. Trata-se de uma abordagem da história da política tributária brasileira com o propósito de tentar compreender como o sistema de tributos do Brasil conviveu com as diferentes políticas de desenvolvimento em suas diferentes fases de crescimento e crise. É uma tentativa, também, de entender as relações existentes entre a atual crise do Estado brasileiro e o sistema de tributos que o financia. Para isso procura investigar quais seriam as questões tributárias novas, bem como as herdadas do passado, que dificultam a resolução de problemas estruturais das finanças públicas e da economia brasileira. Uma das principais conclusões que o trabalho aponta é que a questão tributária, que se manifestou historicamente relacionada com o déficit público, com o anti-federalismo, com a concentração de renda e com a falta de racionalidade econômica, padece de um déficit democrático, razão pela qual sugere-se que os meios para sair desses impasses precisam ser construídos com maior amplitude do debate e não mantê-lo circunscrito ao interior da burocracia, visto que são antes temas políticos que técnicos.

LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS

Receita tributária, de 1966 a 1975	63
Participação dos três níveis de governo na receita disponível, de 1960 a 1983	178
Carga Tributária, de 1965 a 1982	179
Receita por região segundo a natureza, em 1970	180
Receita por região segundo a natureza, em 1975	181
Receita por região segundo a natureza, em 1980	182
Participação dos três níveis de governo na arrecadação, de 1970 a 1987	183
Participação dos três níveis de governo na receita disponível, de 1970 a 1996	184
Carga tributária global, de 1947 a 1996	185
Participação percentual das regiões na despesa total do governo federal nos anos de 1970, 1975, 1980, 1985, 1991, 1992, 1995	186

LISTA DE SIGLAS

AC – Ato Complementar
ADINMC – Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de Medida Cautelar.
Art. – Artigo
BDMG – Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais
BEMGE – Banco do Estado de Minas Gerais
BNDES- Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DL – Decreto-Lei
DNER – Departamento Nacional de Estradas de Rodagens
EC – Emenda Constitucional
FE – Fundo Especial para o desenvolvimento do Nordeste
FGTS – Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço
FIND – Fundo de Apoio à Industrialização, de Minas Gerais
FINSOCIAL -Fundo de Investimento Social
FPE – Fundo de Participação dos Estados
FPEDF – Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM – Fundo de Participação dos Municípios
FUNDES – Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social, do Rio de Janeiro
ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias (competência dos Estados e existente a partir de 1966)
ICM – Imposto sobre Consumo de Mercadorias (competência da União e existente até 1966)
IGP – Índice Geral de Preços
Inc. – Inciso
IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; conhecido também como Imposto sobre Operações Financeiras, de competência da União.
IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União
IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano
IR – Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer natureza
IRPF – Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
ISS – Imposto sobre Serviços, de competência dos Municípios
IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, de competência da União. Vigente até 1966.
JK – Juscelino Kubitschek
LC – Lei Complementar
Lei Kandir – Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.
PAEG – Programa de Ação Econômica do Governo, implantado a partir de novembro de 1964.

INTRODUÇÃO

Este estudo procura investigar o modo como o sistema tributário brasileiro tem servido às políticas econômicas ao longo de sua história republicana. Para isso ele foi dividido em duas grandes partes e desenvolvido em quatro capítulos. Trata-se em primeiro lugar, de uma abordagem da história da política tributária brasileira com o propósito de tentar compreender como o sistema de tributos do Brasil conviveu com as diferentes políticas de desenvolvimento em suas diferentes fases e crises. Essa perspectiva histórica, como não poderia deixar de ser, busca auxiliar a compreensão de problemas contemporâneos em relação aos tributos no Brasil.

Sabe-se muito bem que desde o início dos anos oitenta o Brasil vem atravessando uma grave crise fiscal que, em certa medida, nos anos noventa foi enfrentada pelos programas liberais de reforma do Estado. Não obstante, é senso comum que essa reforma — que é fundamentalmente uma reforma do modo de intervenção econômica, da forma de administração e de ajuste fiscal — não estará completa sem uma revisão dos fundamentos do modelo de tributação que vige atualmente no Brasil.

Por essas razões, a segunda preocupação deste estudo é tentar entender as relações entre a crise do Estado brasileiro e o sistema de tributos que o financia. Para isso procurou-se investigar quais seriam as questões tributárias novas, bem como as herdadas do passado, que dificultam a retomada do crescimento econômico e políticas de distribuição de renda.

Há, por fim, uma preocupação metodológica. Pretende-se sugerir que o sistema tributário no Brasil pode ser melhor compreendido se forem explorados interdisciplinarmente os programas de desenvolvimento econômico e os contextos específicos das diferentes crises por que passou e passa esta sociedade e o aparelho de Estado que a administra.

Para dar conta disso o texto foi estruturado do modo como se segue.

No primeiro capítulo procura-se compreender os fundamentos da tributação no Brasil de 1891 a 1946. Ainda que esse período esteja marcado por uma ruptura bastante importante no modelo de desenvolvimento econômico brasileiro — de sistema agrário-exportador para o desenvolvimentismo substituidor de importações — argumenta-se que essa mesma ruptura não ocorreu com o sistema de tributos; contudo, parece ter sido justamente por isso que esse sistema, paulatinamente, deixou de ser funcional, isto é, passou a ser visto como um óbice ao progresso econômico, ao financiamento do Estado e à distribuição de renda.

Nesse primeiro capítulo descrevem-se também as características do sistema tributário criado pelas Constituições de 1891, 1934, 1937 e 1946. O leitor observará que há uma preocupação em argumentar que esses sistemas todos, ainda que diferentes do ponto de vista da destinação das receitas, eram muito semelhantes em seus aspectos estruturais e especialmente em relação aos seus problemas, dentre os quais os mais marcantes parecem ser o “fiscalismo”, o “nominalismo” e a “regressividade”.

O segundo capítulo aborda três fases: a primeira vai de 1965 a 1969. É que nesse período o Brasil realizou uma profunda reforma naquele sistema anterior, que atendia bem

as necessidades de um economia não industrializada. Por isso, nesse tópico são apresentadas as mudanças realizadas pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965 e as razões pelas quais elas foram incorporadas à Carta de 1967 pelo governo Castelo Branco.

A segunda fase se inicia com a publicação da Emenda Constitucional n. 1 de 1969 e vai até 1982, data em que foram realizadas as primeiras eleições para governador após o golpe de 1964. Nesta o que será estudado é o modo como a reforma do período imediatamente precedente foi desmontada para atender as necessidades do “Milagre Econômico” brasileiro e de que maneira, por isso mesmo, os antigos problemas, conhecidos do modelo de 1891-1946, foram aos poucos reaparecendo.

A terceira fase se inicia em 1982, data que marca o ressurgimento da democracia eleitoral no Brasil e vai até 1988, ocasião em que foi publicada a mais recente reforma constitucional do sistema tributário do Brasil. O que está em questão aí é compreender as inquietações dos diferentes setores da sociedade brasileira em relação ao desmonte do sistema tributário de 1965 pelos governos militares, bem como as expectativas para com a redação de uma nova Constituição.

No terceiro capítulo desenvolvem-se análises relativas a problemas mais contemporâneos. O ponto de partida é o modo como a questão tributária foi enfrentada pela Assembléia Nacional Constituinte. Para isso estudam-se as mudanças e suas causas.

Nesse ponto pretende-se apresentar que a redação do novo texto constitucional parece ter favorecido situações aparentemente paradoxais: assim, a conformação de um federalismo fiscal centrífugo num primeiro momento. Logo em seguida a rescentralização de receitas tributárias nas mãos na União Federal. E tudo isso lado a lado com uma “guerra

fiscal” subnacional. Essas três circunstâncias são analisadas dando-se especial atenção ao tema da “guerra fiscal” e ao modo como as autoridades federais tem lidado com ela. Para isso procura-se estabelecer algumas relações entre o programa de reformas liberalizantes iniciados nos anos 90, a política tributária do governo federal e a maneira como essa política atingiu o federalismo, a racionalidade econômica dos tributos e a justiça fiscal no Brasil

O quarto e último capítulo tem a finalidade de sistematizar os três anteriores.

Mas é preciso fazer um breve esclarecimento a respeito dele. No projeto original, este estudo deveria ser realizado, por sugestão da banca avaliadora, em apenas três capítulos. Todavia, ao terminar a pesquisa, o autor teve a impressão de que a redação final carecia de um esforço mais interpretativo dos episódios que foram descritos. Isso explica, então, a origem do breve capítulo quarto. Ele é, no fundo, uma tentativa de dar unidade teórica aos distintos momentos que foram analisados. Mas ele não foi concebido para ser apenas um resumo. Nele é feita, como se poderá conferir, uma tentativa de periodizar a história da política tributária brasileira. Isso pareceu decisivo para a melhor identificação dos atuais impasses da tributação brasileira.

Nas considerações finais, são apontadas algumas sentenças que procuram apresentar esses impasses.

FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO SEM BASES ECONÔMICAS

1

Economia agrário-exportadora e autonomia estadual: tributos sob a Carta de 1891

Sob a Carta de 1891, apenas a União e os Estados-membros dispunham de competências tributárias próprias. É que os Municípios eram considerados pouco mais que descentralizações dos Estados, por conta do que eram financiados (muito mal, diga-se) pelos cofres estaduais. Muito embora em 1926 tenha sido promulgada uma emenda constitucional¹ que reconhecia expressamente a autonomia dos Municípios, tal autonomia não se estendia aos aspectos financeiros já que as contas municipais permaneciam dependentes das políticas públicas estaduais.²

Por outro lado, a União Federal estava autorizada a tributar a importação de procedência estrangeira, os direitos de entrada, saída e estada de navios; as atividades de correios e telégrafos federais e também outros atos seus por intermédio da famosa taxa de selo. Os Estados detinham o poder de instituir impostos sobre a exportação das mer-

¹ Publicada sem número no Diário Oficial da União em 7 de setembro de 1926, Cf. CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Hilton Lobo. *Constituições do Brasil*. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 740.

² Vitor Nunes Leal apresenta um quadro da distribuição das receitas tributárias, muito utilizado entre os constituintes de 1934, especialmente pelos deputados Cincinato Braga, Rodrigues Alves e Prado Kelly, o qual aponta que por volta de 1932, “a União arrecadava 63% do total dos impostos, os Estados só percebiam 28% e aos Municípios tocava a miséria de 9%” LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, Enxada e Voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira. 1997. p.177.

cadorias produzidas em seus territórios, a propriedade imóvel rural e urbana, a transmissão de propriedades em geral, e também indústrias e profissões.

Essa discriminação de impostos, entretanto, não excluía a possibilidade de os Estados instituírem outros tributos fundados em atos administrativos seus (taxa de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia), e contribuições sobre o serviço prestado por seus correios e telégrafos.³

A primeira república tinha um sistema de simples repartição de competências, ou seja, não havia mecanismo algum de repartição das receitas próprias das unidades federadas, não obstante a União ser a principal arrecadadora e o mais importante tributo do sistema tributário ser o imposto de importação, de sua competência.

A relevância do Imposto de Importação naquela ordem jurídica se explica pelo fato de o Brasil ainda não dispor de um mercado interno desenvolvido. Assim, a circulação interna de bens e serviços não podia ser muito onerada pois, em verdade, não tinha grande importância econômica. De um lado a indústria era inexpressiva, basicamente composta de produtos têxteis oriundos de pequenos estabelecimentos familiares, e de outro, tendo em vista que a mão-de-obra assalariada apenas começara a existir, era pouca também a demanda por bens de consumo de maior valor agregado. Naquela época esse tipo de consumo restringia-se à menor parcela da população — a oligarquia cafeeira — que por sua vez preferia os produtos manufaturados importados⁴.

³ Cf. Constituição Federal de 1891, arts. 7º e 9º.

⁴ SINGER, Paul. Interpretação do Brasil: uma experiência histórica de desenvolvimento. In: FAUSTO, Boris (Dir). **O Brasil republicano: economia e cultura** (1930-1964). 3. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1995. p.211-216. t. 3. v. 4. História Geral da Civilização Brasileira.

Esse modelo de tributação — que tinha nas importações de manufaturados a principal fonte de riqueza tributável — correspondia muito bem aos interesses dos representantes dos Estados exportadores cujas lideranças, com a instituição da República, passaram a dominar o poder público federal. É preciso notar que é uma tributação que indiretamente desestimula a indústria nacional mas que, por isso mesmo, atendia muito bem aos interesses econômicos das oligarquias agroprodutoras da época.

Desse modo vale destacar, por hora, que já a partir de 1891 parece ter havido alguma relação entre política econômica e sistema tributário. É certo que não é um sistema tributário estruturado com a finalidade específica de viabilizar o desenvolvimento da economia ou de alguns de seus setores. Apesar disso é possível perceber uma relação indireta entre a economia agrário exportadora e o modo pelo qual o Estado brasileiro se financiava. Aquela orientada para a exportação de bens primários e este fundado basicamente na oneração de bens importados⁵. E isso se dava principalmente “porque a oligarquia cafeeicultora, que detinha a hegemonia política, dava prioridade à produção para o mercado externo e temia que uma política protecionista muito pronunciada ocasionasse discriminações, em represália, contra as mercadorias brasileiras nos países industrializados”⁶

⁵ FRITSCH, Winston. Apogeu e crise na primeira república: 1900-1930. In: PAIVA ABREU, Marcelo de (Org). **A Ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana, 1889-1989**. Rio de Janeiro: Campus. 1990. p. 35.

⁶ SINGER, op. cit., In: FAUSTO, Boris (Dir). **O Brasil ...** p. 215.

2

Estado nacional, formação do mercado interno e autonomia tributária municipal: tributos sob a Carta de 1934

Foi preciso chegar à Constituição de 1934 para que o formato do sistema tributário brasileiro começasse a ganhar novos contornos, tanto no que se refere às espécies tributárias existentes quanto em relação ao grau de centralização do sistema⁷.

Com a Carta de 1934 tem início, propriamente, a tributação sobre a circulação de bens e serviços do mercado interno brasileiro. E isso por uma razão bastante conhecida: esse é o momento em que se inicia também uma nova etapa da história econômica nacional.

O ano de 30 marca o início da Revolução Nacional Brasileira. (...). No plano econômico as transformações são notáveis. Em primeiro lugar, notamos o rápido aparecimento de um mercado interno. (...). Em segundo lugar, observamos a rápida modificação da estrutura do mercado externo, especialmente no campo das importações. Como país semicolonial, exportávamos produtos primários em troca de manufaturas. O surto industrial, que então se verifica, permite-nos realizar rápida substituição de importações. (...) Por outro lado, a dependência de nossa economia, e portanto de nossa renda nacional, em relação à exportação, diminui de forma sensível. Nosso objetivo básico não é mais produzir para exportar (...) mas produzir para consumir. Em terceiro lugar (...) temos o desenvolvimento industrial, que hoje já alcançou a indústria pesada e a de equipamentos. (...) Em quarto lugar, verificamos a redistribuição de nossa renda nacional e seu extraordinário crescimento. O país deixa de ser basicamente agrário. Além da agricultura e do comércio, dois novos setores produtivos de renda nacional passam a figurar com importância crescente — a indústria e o Estado⁸

⁷ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. Rio de Janeiro: IPEA, texto para discussão n. 405, p. 3. 1996. Ver tb.: LEAL, op. cit., 1997. p. 174-177.

⁸ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Desenvolvimento e crise no Brasil: 1930-1983*. 15. ed. São Paulo: Brasiliense, 1987. p. 24.

A partir de meados da década de 30 “*será imediatamente elaborado um plano de reconstrução econômica nacional*”⁹, que estará centrado no incentivo à industrialização nacional e no fomento ao desenvolvimento do mercado interno. Nasce o “Desenvolvimentismo” no Brasil e com ele o predomínio financeiro dos tributos internos¹⁰ incidentes sobre a circulação de bens, caso especial do Imposto sobre Consumo.

Apesar da revolução política e econômica que se iniciava, a Constituição Federal manteve para a União¹¹, do regime anterior, a competência para tributar a importação de mercadorias de procedência estrangeira, os atos emanados de seu governo, e os negócios de sua economia (como serviços telegráficos, postais e outros que porventura prestasse). Mas ao lado dessas fontes tradicionais, a União passou a tributar também — depois de um demorado debate político que se iniciou no período imperial — a renda e proventos de qualquer natureza¹². Tributaria ainda o consumo de quaisquer mercadorias, exceto combustíveis de motor de explosão, e por fim a transferência de fundos para o exterior.

⁹ É o que, por sinal, expressamente determina o art. 16 das Disposições Transitórias da Constituição de 16 de julho de 1934.

¹⁰ GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**. Teoria e Prática no Brasil. Rio de Janeiro: Campus, 1999. p. 181.

¹¹ Cf. Constituição Federal de 1934, art. 6º, I e II

¹² “Até 1922, quando por fim uma legislação providenciando seu recolhimento foi votada e teve êxito nos órgãos representativos, o país continuou discutindo o imposto de renda, taxando em certos momentos os vencimentos do funcionalismo público e, mesmo após 1911, enfeixando no seu orçamento, sob rubrica denominada ‘imposto de renda’, tributos cobrados sobre dividendos, juros de obrigações e debêntures das sociedades anônimas, juros de empréstimos hipotecários, lucros de sociedades por cotas de responsabilidade etc. O imposto instituiu-se pelo artigo terceiro da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que o disciplinou em oito incisos e o fez incidir sobre o conjunto líquido de rendimentos de qualquer origem auferido por pessoas físicas ou jurídicas, isentando rendas inferiores a seis mil réis e permitindo deduções a vários títulos, desde que não excedendo 5% da renda. O contribuinte faria sua própria declaração, e na ausência desta far-se-ia seu lançamento *ex-officio*. Essa lei foi complementada por várias outras, em anos sucessivos, que contribuíram com tabelas para cálculos de rendimentos. A Constituição de 1934, por fim, o acolheu e, no seu artigo sexto, previu ser da competência da União o seu recolhimento. Entre 1922 e 1934 dois fatos perturbaram essa história. Em primeiro lugar, a violenta oposição empresarial ao tributo. Em segundo, já às portas da Constituinte de 1934, o ressurgimento do debate sobre o federalismo e sobre o estabelecimento do sujeito do recolhimento — União, estados ou Municípios.” JUNHO PENA, Maria Valéria. O surgimento do imposto de renda: um estudo sobre a relação entre Estado e mercado no Brasil. **Dados-Revista de Ciências Sociais**. Rio de Janeiro. v. 35, n. 3, p. 359-360. 1992. Vale ressaltar que o referido imposto só começou a ser cobrado em 1924, por disposição da própria lei que o instituiu.

Antes de abordar as competências estaduais, é preciso mencionar um pouco as origens do imposto sobre consumo de mercadorias, haja vista a importância que ele assumiu para as receitas federais já em fins dos anos trinta.

O imposto de consumo não nasceu com aquela Constituição. Na verdade, ele foi criado pela União, no Governo Campos Salles, com a lei nº 641, de 14 de novembro de 1899, como parte de seu programa de reforma financeira¹³.

Desde 1891, todos os fatos econômicos não tributados, ou melhor, sem norma constitucional autorizativa de imposição, poderiam ser onerados pela União ou pelos Estados, por força da conhecida “competência residual”, cuidando-se apenas de evitar a bi-tributação. Todavia, a partir da reforma financeira do governo Campos Salles cresceu a contestação em instâncias judiciais à legitimidade exclusiva da União para tributar consumo de mercadorias. Alegava-se, basicamente, a identidade de bases econômicas entre o Imposto sobre Indústrias e Profissões e o referido Imposto sobre o Consumo de Mercadorias.

O Supremo Tribunal Federal dirimiu a controvérsia em favor da União, entendendo que não tinha procedência a referida contestação, mas isso reconheceu aos Estados o mesmo direito de tributarem o consumo¹⁴.

Percebe-se, então, que a Constituição de 1934 ao estabelecer que o Imposto sobre o Consumo seria de competência da União colocou um ponto final na querela federativa que se travava há mais de duas décadas. No ver de Rubens Gomes de Souza

¹³ SOUZA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. *Revista de Direito Administrativo*, v. XI, p. 38. 1948.

¹⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira*. 3. ed., Porto Alegre, 1929, nº 212-c.

esta última solução foi a melhor pois, segundo ele, era a mais coerente com a doutrina econômica da tributação em estados federados.

É que os tributos indiretos em geral, e especialmente os impostos de consumo, são pagos, em via de regra, por um contribuinte expressamente designado pela lei, que em seguida recupera o montante do imposto através de um acréscimo no preço das mercadorias ou dos serviços (...). É claro que, em se tratando de produtos que passam por mais de uma transação ou operação de compra e venda antes de atingirem o seu destino final, haverá entre a incidência legal e a incidência econômica, um número imprevisível, e nas mais das vezes desconhecido, de incidências intermediárias, porquanto a incidência econômica só se verifica no momento final do processo de circulação de mercadorias, isto é, quando estas chegam às mãos do último comprador, que, não tendo mais a possibilidade de transferir o imposto, suporta-o em definitivo (...). Em consequência desse processo de transações sucessivas, o imposto de consumo na realidade se difunde através de todo o potencial econômico do país. (...). A difusão dos impostos indiretos, e particularmente dos impostos suscetíveis de transações múltiplas e sucessivas, como o imposto de consumo, os situa, portanto, logicamente, como tributos federais. Isto se compreende ainda melhor quando se reflete que o imposto, pago pelo contribuinte legal quando da produção de um artigo em um momento determinado, pode vir a ser transferido sucessivamente para contribuintes intermediários residentes em outros Estados, até à sua incidência final sobre o consumidor. (...). O imposto de consumo é, portanto, dada a sua natureza econômica, um tributo federal por definição, e assim foi acertada a sua inclusão na competência privativa federal, feita pela Constituição de 1934 e mantida pelas de 1937 e 1946¹⁵.

Parece que foram essas idéias que acabaram por predominar na Assembléia Constituinte de 1934. É que elas estavam presentes também no “substancioso trabalho sobre o regime fiscal brasileiro”, nas palavras de Rubens Gomes de Souza, do economista e deputado Alde Sampaio dirigidos àquela Constituinte¹⁶.

Do ponto de vista dos Estados¹⁷ pode-se dizer que com a Carta de 1934 eles ganharam mais receitas tributárias, o que, aliás, era de esperar, tendo em vista as características do debate político da época¹⁸. Basta dizer que além de terem mantido o poder

¹⁵ SOUZA, R.G. op. cit., 1948. p. 40-41.

¹⁶ Diário da Assembléia, 13 de abril de 1946, p. 1.081 e ss, apud, Souza, R.G. ibid., 1948. p. 40, nota, 21.

¹⁷ Cf. Constituição Federal de 1934, art.8º, I e II.

¹⁸ O fato de o governo Federal ter vencido a Revolução de 1932 não significou que o poder central predominava absoluto. Aliás, foi justamente o movimento constitucionalista de 1932, liderado

de instituir impostos sobre a exportação das mercadorias produzidas em seus territórios, e a transmissão de propriedades em geral, indústrias e profissões, atos administrativos seus (isto é, atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia) e poderem instituir taxas sobre quaisquer serviços estaduais, também conseguiram — fugindo à regra geral da tributação do consumo — manter o direito de tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão. Além disso firmou-se constitucionalmente que os Estados tributariam vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais. É certo que deixaram de tributar a propriedade territorial urbana (que passou a ser de competência municipal) e foram impedidos de instituir alíquotas superiores a 10% sobre o valor das mercadorias destinadas à exportação¹⁹, bem como de cobrar o referido imposto nas transações interestaduais²⁰, o que de fato representou uma limitação de seu poder, mas isso não deve ser interpretado como uma piora em relação às condições anteriores tendo em vista as conquistas que obtiveram no campo das competências tributárias próprias.

Já os Municípios, que sob a Carta de 1891 não tinham nenhum tipo de receitas tributárias próprias definidas, foram pela primeira vez contemplados — depois de extensas discussões na elaboração do anteprojeto da Constituição²¹ — com a competência exclusiva para instituir impostos sobre licenças, prédios e territórios urbanos, diversões públicas, rendas de imóveis rurais e taxas diversas sobre serviços municipais²².

pelos Estados do sudeste, que provocou a constituinte de 1933-4, e esta acabou se tornando um lugar especial para que se firmasse o interesse das lideranças regionais em manter a autonomia dos Estados. No entender de Abrucio “a resistência das grandes bancadas estaduais forçou a negociação e se chegou a um modelo de autonomia federativa diferente do que desejava Vargas, embora menos autonomista do que o proposto pela Constituição de 1891”. ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira**. São Paulo: Hucitec, USP, 1998, p. 43-44

¹⁹ Cf. Constituição Federal de 1934, Art. 6º, § 1º, Disposições transitórias.

²⁰ Cf. Constituição Federal de 1934, Art. 17, X e Art. 19, IV.

²¹ LEAL, op. cit., 1997, p. 177-178.

²² Cf. Constituição Federal de 1934, art. 13, § 2º, inc. I a V.

Vê-se, desde logo, que houve importantes mudanças no critério de distribuição de competências impositivas.

Essa Constituição inovou também noutro aspecto: o da repartição de receitas. É bem sabido que até 1934 todos os recursos tributários arrecadados por uma unidade federada não estavam sujeitos a qualquer mecanismo de repartição estipulado pela Lei Fundamental. Com a nova Carta, tanto Estados quanto a União poderiam instituir novos tributos, diferentes dos que lhes foram especificamente atribuídos pela Constituição. Porém, ao exercerem essa “competência residual”, deveriam observar o seguinte procedimento: sempre os Estados arrecadariam o novo tributo e poderiam reter, desde logo, 50% do resultado. Distribuiriam, depois, 30% à União. Aos Municípios de onde fossem arrecadados seriam destinados os outros 20%.

Em que pese a conveniência da medida, que no fundo pretendia instituir maior cooperação entre as unidades federadas, a regra dava margem à bi-tributação. Nota-se que tanto a União quanto os Estados poderiam instituir um tributo com idêntico fato gerador. Se isso, porém, ocorresse, definiu o constituinte que deveria prevalecer a norma tributária federal. Mas bem analisado, essa não era uma boa solução para uma Nação que optara pelo Federalismo como forma de Estado, pois nesse regime a União não é uma unidade superior às demais para, nos casos limites, aproveitar recursos que poderiam ser bem administrados também pelas unidades subnacionais. Tais critérios de repartição denotam o quanto o Brasil ainda vivia sob o preconceito de um Estado politicamente centralizado e hierarquizado administrativamente, apesar do federalismo.

Ainda em relação à partilha de receitas, outro ponto que deve ser mencionado refere-se ao imposto estadual sobre vendas e consignações. Dizia o texto constitucional

que ele poderia ser instituído pelos Estados, todavia arrecadado conjuntamente com os Municípios, e repartido em partes iguais²³.

Como se vê, as principais mudanças efetuadas no sistema constitucional tributário em 1934 ocorreram na órbita da oneração do mercado interno e na maior descentralização de recursos tributários. Todavia, apesar dos avanços promovidos, a situação financeira dos Municípios pouco foi alterada, caso se queira estabelecer uma comparação com o regime de 1891. Para ter uma idéia, entre 1925 e 1937 a receita tributária municipal oscilou entre 8% e 12%, do total da arrecadação nacional, não, porém, num movimento crescente de arrecadação, como fariam supor as observações precedentes. “As percentagens da receita dos Municípios sobre a arrecadação geral nesse longo período foram estas, em números redondos: 1925-1929, 10%; 1930 e 1931, 12%; 1932 e 1933, 11%, 1934, 10%; 1935, 8%; 1936, 10%; 1937, 11% ...”²⁴.

Esses números sugerem que a maior descentralização fiscal estabelecida em 1934 não foi suficiente para atender e suprir as necessidades financeiras da prestação de serviços locais; e também que, nessa medida, o projeto descentralizador e de expansão do mercado interno ainda era incipiente.

3

A política tributária do Estado Novo põe fim ao federalismo tributário

Em matéria tributária a Constituição de 1937 não trouxe modificações significativas aos princípios instituídos em 1934. A grande novidade está na centralização promovida pelo regime autoritário implantado com o Estado Novo. É bom explicitar,

²³ Cf. Constituição Federal de 1934, art. 8º, § 2º.

²⁴ LEAL, op. cit., 1997. p. 190

todavia, que a concentração de receitas na União não foi implementada exatamente pela Carta de 1937, e sim por emendas posteriores, chamadas, à época, de *Leis Constitucionais*.

Por exemplo, um Decreto-Lei (DL n. 1.202, de 8 de abril de 1939, reiterado pelo DL n. 7.518, de 3 de maio de 1945) dispôs que todos os projetos de Decreto-lei que tratassem de impostos ou taxas de exportação, tributos novos, distribuição de impostos aos Municípios e isenções, deveriam ter o aval do Presidente da República. Ainda, o artigo único da Lei Constitucional nº 4, de 20 de setembro de 1940, criada para complementar o sentido da Lei Constitucional n. 3, de 18 de setembro daquele mesmo ano, instituiu o primeiro *imposto único* da história da tributação brasileira e definiu também que ele seria exclusivo da União; recairia sobre a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação do carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

É evidente que essas medidas prejudicaram diretamente os interesses dos Estados, já que desde a Carta de 34 eles é que tributavam o consumo de combustíveis de motor de explosão.

Os Municípios, apesar da precária situação de suas finanças, perderam, com o referido Decreto Lei n. 1.202, de 8 de abril de 1939, o poder de tributar a renda das propriedades rurais. É que passou a predominar o entendimento de que toda a tributação sobre renda deveria ser responsabilidade do governo central. Esse imposto, por isso, foi simplesmente abolido, sem compensações para os Municípios.

Em suma, como já foi dito, a política tributária no Brasil, a partir de 1934 passou a ser dominada por tributos internos indiretos e a Carta de 37 só confirmou essa

orientação com grande centralização de poder na esfera federal. Por isso, o quadro geral do sistema passou a ser o seguinte:

Em face das limitações impostas à cobrança do imposto de exportação pela Constituição de 1934, o imposto de vendas e consignações tornou-se rapidamente a principal fonte de receita estadual correspondendo, no início da década de 40, a cerca de 45% da receita tributária dos Estados, enquanto a participação do imposto de exportação caía para pouco mais que 10%, inferior às dos impostos de transmissão *inter vivos* e de indústrias e profissões. Em 1946, o imposto de vendas e consignações já era responsável por cerca de 60% da receita tributária estadual. Nos Municípios, os impostos sobre indústrias e profissões [*que a partir de 1940, pela Lei Constitucional n. 3, Art. 1º, passaram a ser lançados pelo Estado mas arrecadados por eles e pelos Municípios*] e predial permaneceram como os mais importantes, correspondendo a pouco menos que 40 e 30% da receita tributária, respectivamente. Quanto à composição da receita tributária federal, o imposto de importação permaneceu como a mais importante fonte de receita até o final da década de 30, quando foi superado pelo imposto de consumo. Em virtude da Segunda Guerra Mundial, sua participação no total da receita federal reduziu-se bruscamente em 1942. A partir daí, ele deixou de ser uma fonte importante de receita para o governo federal, posto que, tendo tomado a forma de imposto específico desde 1934, não teve, em presença da inflação, seu valor reajustado (...). Em 1946, o imposto de consumo era responsável por aproximadamente 40% da receita tributária da União e o IR — imposto de renda — cuja arrecadação chegou a superar a do imposto de consumo em 1944, representava cerca de 27% da mesma.²⁵

4

A Constituição de 1946 institui um federalismo fiscal municipalista

De certo modo as palavras do então deputado federal Aliomar Baleeiro, proferidas em uma entrevista concedida ao jornal *Correio da Manhã*, em 22 de setembro de 1946, podem bem expressar o sentido que se pretendia dar ao sistema tributário com o fim do Estado Novo. Disse ele:

Acredito que a nova discriminação de rendas, assegurando maiores possibilidades financeiras aos Municípios, estenderá à grande massa da população os bene-

²⁵ VARSANO, op. cit., 1996. p. 4-5.

fícios de serviços públicos, que, atualmente, são o monopólio das capitais e de uma ou outra grande cidade, parasitárias das populações sertanejas. A isso se vem chamando a “revolução municipal”, e, em verdade, essa inovação terá a consequência política de abrandar o domínio que os governadores exerciam ilimitadamente sobre as populações do interior, deles inteiramente dependentes²⁶.

Se de fato o municipalismo foi ou não predominante na história posterior do federalismo fiscal brasileiro, ainda não é o momento de verificar. Logo mais adiante serão apreciados alguns dos desdobramentos político-econômicos derivados do regime de 1946, e então será mais oportuno tratar da sorte que tiveram os ideais municipalistas dos deputados constituintes de 1946.

Desde um ponto de vista puramente jurídico, em 1946 não houve inovações significativas quanto às espécies tributárias. As figuras conhecidas desde 1934 mantiveram-se na nova Constituição. O que não significa, entretanto, que as mesmas unidades federadas continuaram a dispor das mesmas competências legislativas. É aí, aliás, que residem algumas das novidades.

O governo central²⁷, por exemplo, manteve para si todas as espécies tributárias que lhe pertenciam sob o ordenamento anterior. Leia-se, o direito de tributar a) a importação; b) o consumo de mercadorias; c) a produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim a importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que fosse aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica. Neste último caso, diga-se, manter-se-ia novamente a forma de imposto único, incidente sobre cada espécie de produto. A União ainda permaneceu competente para tributar a d) renda de pessoas físicas e jurídicas; e) a transferência de fundos para o exterior, isto é, transações ou remessas para o

²⁶ **apud.**, ESPÍNOLA, Eduardo. A Constituição de 18 de setembro de 1946: orientação e princípios fundamentais. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, 1947. p. 9, Anexo.

exterior, e ainda; f) os negócios de sua economia, entendidos como tais os serviços de correio, telégrafos, estradas de ferro, etc.; g) os atos e instrumentos regulados por lei federal, ou seja os serviços forenses e contratos administrativos celebrados por ela. Sobre estes fatos incidia o conhecido “imposto do selo”²⁸, que apesar do nome, designava apenas a forma de cobrança: “...em selo ou por meio de estampilhas ou por verba, isto é, ou utilizando-se de selos adesivos, cobrados no instrumento ou pela verificação do seu pagamento na repartição competente, pelo funcionário. [Era] o sistema usado nos atos administrativos ou da vida civil, bem como nos processos judiciais”²⁹.

Já os Estados³⁰ não mantiveram todos os tributos que dispunham no regime precedente. Como se sabe, já haviam perdido para os Municípios a metade do direito que tinham sobre a arrecadação do imposto sobre indústrias e profissões³¹. E a partir de 1946 perderiam completamente tais receitas. Não parece, todavia, que essa transferência de competência tenha sido uma perda muito significativa para os Estados, já que em 1946 o referido tributo representava menos de 10% da arrecadação estadual. O remédio foi rapidamente encontrado; em busca de compensação, a maioria dos Estados passou a aumentar sensivelmente o imposto sobre vendas³². Para que se tenha uma idéia de longo

²⁷ Cf. Constituição Federal de 18 de setembro de 1946, art. 15, inc. I a VI.

²⁸ O selo, dizia Carlos Maximiliano, “...não constitui propriamente uma classe especial de imposto, porém um modo de auferir várias espécies de renda por um processo de registro. É exigido sobre documentos, processos judiciais ou administrativos, títulos de nomeação ou promoção para cargos remunerados, e licenças para exercer diversas profissões, como a de advogado, médico, banqueiro, corretor, agente de seguros, etc. O Estado percebe uma contribuição fixa, ou graduada de um modo simples, *ad valorem*; ora expressa numa estampilha, que se deve colar sobre o papel, ora arrecadada diretamente por funcionários, que atestam o recebimento. Por isso, existe a diferença, generalizada, entre selo de estampilha e selo de verba.” MAXIMILIANO, op. cit., p.297.

O imposto do selo foi regulamentado pela Lei do Selo, Decreto-Lei 4.274, de 17 de abril de 1942

²⁹ BRANDÃO CAVALCANTI, Themístocles. **A Constituição Federal Comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 254

³⁰ Cf. Constituição Federal de 18 de setembro de 1946, art. 19, inc. I a VI.

³¹ Cf. Constituição Federal de 10 de novembro de 1937, art. 23, § 2º, com redação mantida pela Lei Constitucional nº 3, de 18 de setembro de 1940.

³² Aliomar Baleeiro afirma que a elevação média do imposto sobre vendas promovida pelos Estados foi de 50%, como forma de compensar as perdas com o imposto sobre indústrias e profissões. Ver, BALEEIRO, Aliomar. Estados, discriminação de rendas e reforma constitucional. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, v. 30, p.10. 1952.

prazo, entre 1930 a 1937, o Imposto sobre Vendas e Consignações representou 5,4% da receita tributária global, enquanto que de 1938 a 1946, sua participação foi de 43,4%, e entre 1947 e 1949, subiu para 66,2%³³.

Não obstante a perda do Imposto sobre Indústrias e Profissões, os Estados mantiveram o poder de instituir impostos sobre a) propriedade territorial rural; b) transmissão de propriedade *causa mortis*; c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais; e) atos administrativos regulados por lei estadual; f) o serviço de sua justiça; g) os negócios de sua economia e h) a exportação para o estrangeiro de mercadorias de sua produção.

Quanto a este último tributo, que já em 1937 havia recebido uma limitação bastante significativa³⁴ ficou agora menos importante ainda para o tesouro estadual. Com a nova regulamentação constitucional, os Estados foram proibidos de estabelecer alíquotas superiores a 5% sobre o valor das mercadorias destinadas à exportação. Com essa medida, ficou claro que os Estados-membros deixariam, daí para a frente, de criar qualquer empecilho à política de incentivo à exportação, mesmo de bens industrializados. O fomento à exportação era, de fato, uma necessidade imperiosa para as contas externas, então dependentes das oscilações do preço do café e do mercado norte-americano para com os produtores agrícolas,³⁵ por isso a União, cada vez mais, se responsabilizaria por ele, inclusive nos aspectos tributários.

³³ REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 1983. p. 43.

³⁴ Suas alíquotas não poderiam ultrapassar 10% dez sobre o valor das mercadorias, é o que dizia a Lei Constitucional nº 3 já mencionada.

³⁵“A eclosão da guerra resultou na perda dos mercados da Europa Central, agravada em 1940, com a ocupação de quase toda a Europa Ocidental pelo Eixo. Esta perda de mercados de exportação não foi integralmente compensada pelo aumento de exportações por parte dos aliados e neutros antes de 1941-42, resultando em brusca diminuição do saldo na balança comercial, quando o Brasil tinha maiores compromissos financeiros decorrentes do novo acordo da dívida pública externa e da regularização das remessas de lucros de capitais estrangeiros. Só depois de 1941 a expansão das exportações foi assegurada

Quanto aos Municípios³⁶, além de a partir de agora tributarem indústrias e profissões, imposto que, como já se disse, pertencia aos Estados desde 1934, continuaram senhores do imposto sobre prédios e territórios urbanos; do imposto de licenças; da oneração das diversões públicas e do imposto sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

Além dos impostos cujos fatos econômicos foram referidos nos parágrafos anteriores, a Carta de 1946 autorizou todas as unidades federadas a tributarem a valorização de imóveis particulares decorrente de obras públicas suas por meio de uma Contribuição chamada *de melhoria*³⁷; e além disso, autorizou também a criação de taxas, apesar de, nesse caso, não especificar qualquer base de cálculo ou fato gerador para elas.

Como se vê, houve alterações no quadro geral dos tributos desde 1934 a 1946. Contudo, não seria correto qualificá-las de profundas.

Não se pode dizer o mesmo, porém, em relação ao mecanismo de repartição de receitas. A Carta de 1946 trouxe grandes novidades relativamente à distribuição regional das rendas. Sobre a competência residual, foi retomada a regra de 1934. É dizer, ficou mantida a competência concorrente para a União e Estados como também a mesma técnica de arrecadação: uma vez decretado imposto distinto daqueles expressamente

pelo efeito combinado dos acordos de suprimento de materiais estratégicos aos Estados Unidos, do aumento da demanda por produtos brasileiros em mercados tradicionalmente supridos pelo Reino Unido e pelos Estados Unidos, ... de maciças compras de carne e algodão pelo Reino Unido e dos melhores preços de café garantidos pelo Acordo Interamericano. Este aumento das exportações resultou, em vista da escassez crônica de importações, em considerável expansão dos saldos na balança comercial. ... Embora seja difícil estimar com precisão a parcela da exportação regulada por acordos de suprimento com os Estados Unidos, é improvável que em 1942-43 essa proporção tenha sido inferior a 60% das exportações totais. A compras britânicas de algodão e carne, por outro lado, corresponderam a 15%.... Assim, apenas 25% das exportações do Brasil independiam de decisões das autoridades aliadas a respeito dos suprimentos necessários aos esforços de guerra” PAIVA ABREU, Marcelo de. **Crise, crescimento e modernização autoritária: 1930-1945**. In: _____. **A ordem...** op. cit., p. 93-96.

³⁶ Cf. Constituição Federal de 18 de setembro de 1946, art. 29, inc. I a V.

³⁷ Regulamentada pela Lei n. 854, de 10 de outubro de 1949.

atribuídos pela Constituição, seja pela União ou pelos Estados-membros, a estes caberia arrecadá-lo. A diferença entre um sistema e outro — leia-se, de 1934 para 1946 — aparece apenas no montante que deveria ser repassado aos cofres federais e municipais. Enquanto em 1934 previa-se que no uso da competência impositiva residual os Estados teriam de remeter 30% à União e 20% aos Municípios, agora ficou decidido que seria diminuída a quota-parte do governo central e aumentada a dos governos locais: aos Municípios 40% e à União 20%³⁸.

Outra importante regra de partilha referia-se às receitas provenientes do recolhimento, pela União, do Imposto unificado sobre lubrificantes, combustíveis, minerais e energia elétrica. Do seu total, 60% deveria ser entregue aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção³⁹. Em que pese a importância deste dispositivo para as finanças municipais, o repasse deveria financiar um serviço específico definido por uma norma federal, a Lei nº 302, de 13 de julho de 1948. Nela foi disposto que os recursos auferidos com a tributação de combustíveis e lubrificantes vincular-se-iam a um Fundo Rodoviário Nacional, do qual 40% pertenceriam ao Departamento Nacional de Estradas e Rodagens, 48% aos Estados e Distrito Federal e 12% aos Municípios.

Apesar disso tudo, não seria exagero dizer que a mais importante inovação da Carta de 1946 (no que toca ao sistema tributário, evidentemente) foi estabelecer o direito de os Municípios do interior — haja vista que as capitais foram expressamente excluídas — beneficiarem-se do resultado arrecadado pelo governo central com o imposto de renda, à essa altura o segundo mais importante tributo federal⁴⁰. Em verdade

³⁸ Cf. Constituição Federal de 18 de setembro de 1946, art. 21.

³⁹ Cf. Constituição Federal de 18 de setembro de 1946, art. 15, § 2º.

⁴⁰ VARSANO, op. cit., 1996. p. 5

essa medida assemelhava-se a uma compensação aos entes locais por terem perdido, em 1937, para a União, o direito de tributar a renda de imóveis rurais⁴¹. Entretanto, dada ou não, 10% do bolo recolhido com aquele tributo ficara constitucionalmente vinculado aos governos locais, em parcelas iguais, isto é, independentemente da superfície territorial ou do número de habitantes ou de contribuintes⁴². Todavia, a Carta de 1946 fez uma ressalva: da parte que coubesse a cada um dos Municípios, metade deveria ser aplicado em benefícios de ordem rural⁴³.

Duas observações a respeito dessa regra de partilha se fazem necessárias: a primeira sobre a aplicação desses recursos com melhorias no âmbito rural, e a segunda sobre a sorte desse dispositivo nos anos seguintes.

Quanto ao primeiro ponto é de todo conveniente mencionar as razões que Vitor Nunes Leal expõe para o referido repasse. Diz ele que, após demorados debates acerca do modo como a distribuição deveria ser feita, isto é, com ou sem a intermediação dos Estados, "... por emenda de Alcedo Coutinho, ficou decidido que a repartição se faria diretamente entre os Municípios, menos os das capitais, em igualdade de condições".⁴⁴ De fato parece que a preocupação do Constituinte repousava no fato de que os governos, não só os locais, mas também eles, dedicavam a maior parte de suas receitas aos centros urbanos, com calçamentos, jardins, energia elétrica e despesas com pessoal, em detrimento da zona rural, carente de estradas transitáveis, hospitais e escolas. Daí a

⁴¹ SAMPAIO DORIA, Jorge. Impostos e taxas. Competência Tributária da União, dos Estados e Municípios. Taxa de assistência social. Inconstitucionalidade. *Revista Forense*. v.160, p.106. 1955.

⁴² A lei nº 305, de 18 de julho de 1948 que regulamentou a aplicação da parte dos Municípios no imposto de renda, determinou que "no ano seguinte ao do recebimento da respectiva quota-parte, cada Município enviará ao Congresso Nacional e ao Ministério da Fazenda um relatório acerca da aplicação que lhe houver dado, para comprovação de que foi observada a parte final do parágrafo 4º do artigo 15 da Constituição Federal."

⁴³ Cf. Constituição Federal de 18 de setembro de 1946, art. 15, § 4º.

⁴⁴ LEAL, Vitor Nunes. 1997. p. 195.

razão para a vinculação constitucional desses recursos do Imposto sobre a Renda. Esse era, aliás, o entendimento do próprio Deputado que elaborou a proposta da vinculação.⁴⁵

Quanto ao segundo ponto, isto é, em relação à efetividade do referido preceito constitucional, escreve Ricardo Varsano que na realidade a intenção dos Constituintes não se concretizou, tanto que

...as cotas de IR [*imposto sobre a renda*] só começaram a ser distribuídas em 1948⁴⁶ e eram calculadas em um ano, com base na arrecadação do período anterior para distribuição no ano seguinte, em consequência, os Municípios recebiam cotas cujo valor real já fora corroído pela inflação. [*Por outro lado*] (...) estas cotas (...) eram distribuídas igualmente entre os Municípios, o que gerou, através de desmembramentos, um rápido crescimento do número dos mesmos. Os 1.669 Municípios existentes em 1945 transformaram-se em 3.924 em 1966. Muitas das novas unidades passaram a depender quase que exclusivamente das transferências da União, cujo valor real diminuía à medida que crescia o número de Municípios⁴⁷”

A última inovação descentralizadora de recursos criada pela Constituição de 1946 tratava de um dispositivo que impunha aos governos estaduais o dever de repartir com os Municípios do interior — as capitais novamente não foram incluídas — a receita de impostos estaduais, menos o de exportação, sempre que a arrecadação dos mesmos excedesse o total das rendas locais. Do arrecadado em tributos estaduais em cada Município, os Estados deveriam repassar anualmente, ao governo local, 30% do valor que superasse a arrecadação municipal própria⁴⁸. Essa regra um pouco truncada, na verdade significava que “as rendas estaduais não poderiam exceder as municipais, em cada Município.”⁴⁹

⁴⁵ “A idéia de mandar aplicar pelo menos metade desse acréscimo da receita municipal em “benefícios de ordem rural” foi do Deputado Paulo Nogueira. Entendia como tal abrir estradas, construir escolas e hospitais etc.” LEAL, op. cit., 1997. p. 195.

⁴⁶ Conforme mencionado acima, pela Lei nº 302, de 13 de julho de 1948.

⁴⁷ VARSANO, op. cit., 1996. p. 6

⁴⁸ Constituição de 1946, Art. 20

⁴⁹ BRANDÃO CAVALCANTI, Themístocles, op. cit., p.309

Em conclusão, como se pode observar, a Constituição de 1946 privilegiou a descentralização de receitas tributárias. Isso talvez se explique, não apenas pelo propósito de se iniciar uma política de distribuição regional de rendas, mas também pelas mesmas razões que fundaram o federalismo no Brasil: a descentralização de poder. O fato de o período anterior (1937-1945) ter sido marcado pelo domínio absoluto do governo central autoritário bem pode sugerir que no momento da abertura política as oligarquias regionais, antes afastadas, requisitaram outra vez seu espaço “natural”, isto é, de não submissão ao governo federal e de preponderância sobre os governos das suas municipalidades⁵⁰.

Apesar da relevância desses fatores políticos, é provável que eles não tenham sido os únicos motivadores do novo quadro tributário. As mudanças que estavam acontecendo na atividade econômica do Brasil sugerem a complementação da explicação.

Bem observado, o período que vai da Grande Depressão até pouco depois do final da Segunda Guerra foi de importante crescimento industrial para o país⁵¹, algo em torno de 8,0% ao ano, em média⁵². Não obstante, o mercado externo não estava aberto aos produtos industrializados brasileiros, devido, não só à guerra, mas também à baixa capacidade de competição da indústria nacional por conta de sua defasagem tecnológica. Caíram, portanto, significativamente as exportações em comparação com os níveis

⁵⁰ Esse, aliás, parece ser também o entendimento de Fernando Luiz Abrucio: “O legado Vargas trouxe uma importante consequência: o fortalecimento do eixo nacional do sistema político. ... [Mas] a abertura política pós-Estado Novo trouxe de volta a influência aberta do regionalismo na política nacional. Analisando o período 45-64, conclui-se que, apesar de a política estadual já não ser igual à da Primeira República, em virtude especialmente da urbanização do País, o republicanismo esteve ausente da base do sistema político. Isso porque as mudanças socioeconômicas não foram acompanhadas de transformações institucionais. Ainda continuava a vigorar nos estados um forte ‘executivismo’ em detrimento do Legislativo; nas relações entre estado e Municípios, a política de submissão dos prefeitos ao governador ...”. ABRUCIO, op. cit. p. 50, 56.

⁵¹ Em 1935 a produção industrial brasileira já era 27% maior do que a de 1929 e 90% maior do que a de 1925. Entre 1935 e 1945 a produção industrial cresceu 43%, e entre 40 e 44 aumentou 30%. Fontes: CEPAL e IBGE. apud. BRESSER PEREIRA, op. cit., 1987. p. 35, 37.

⁵² “Entre 1939 e 1952, a produção industrial brasileira cresceu a uma taxa média de 8.3% ao ano”. SINGER, op. cit., In: FAUSTO, Boris (Dir). **O Brasil** ...p.222.

mantidos nos anos 20-30, e só se recuperariam a partir de 1949, não por força da indústria nacional, e sim por causa de fatores externos ligados a um produto agrícola que tinha especial importância para a economia nacional: o café. Foi a alta do preço do café iniciada pela liberalização do mesmo nos EUA que favoreceu a recuperação do mercado externo brasileiro naquele momento.

Desses acontecimentos todos, entretanto, interessa observar o seguinte: apesar da queda das exportações, cresceu o parque industrial nacional. O que se pergunta, porém é: para onde foi a crescente produção industrial nacional do período, ou então, por que cresceu num ritmo tão forte? A resposta, já bem conhecida, é aquela que foi intuída por Vitor Nunes Leal⁵³: houve nesse interregno o florescimento do mercado interno brasileiro. Observe, por exemplo, que a arrecadação do imposto sobre consumo entre 1920-29 representou, em média, 18,5% ao ano, enquanto que entre 1930-40, passou para a média de 32%⁵⁴.

Desta feita, o Constituinte de 1946 não fez senão a obra mais sensata que dele se poderia esperar. Com a descentralização de receitas instituiu princípios jurídicos coerentes com uma política⁵⁵ de estímulo à expansão do mercado interno. “O que ocorreu foi um aumento da demanda comercial de alimentos, resultante em última análise da industrialização, que induziu a expansão da agricultura de mercado que, por sua vez,

⁵³ “Nem todos — repetimos — nem todos quanto se deixaram envolver pela atmosfera municipalista dos nossos dias estarão conscientes de que o aumento da receita dos Municípios é, com muita probabilidade, uma consequência indireta da necessidade de ampliarmos o mercado interno, pela inversão de tais recursos na melhoria de vida das populações rurais.” LEAL, op. cit., 1997. p.201-203

⁵⁴ Fonte: IBGE. apud. PAIVA ABREU, *A Ordem* ... op. cit., p. 402. Anexo Estatístico.

⁵⁵ “A grande mudança que se deu, após 1930, foi que o poder passou a dar máxima prioridade ao desenvolvimento do mercado interno, ao crescimento para dentro, adotando uma estratégia em que a industrialização aparece como instrumento para tornar a economia nacional o menos dependente possível do mercado mundial” SINGER, op. cit. In: FAUSTO, Boris (Dir). *O Brasil* . p. 218.

ampliou o mercado não só de artigos manufaturados em si, mas de artigos produzidos com técnicas industriais em massa, em empresas capitalistas⁵⁶.”

Como se pode ver, a inspiração da tributação na nova Constituição era municipalista e coerente com o desenvolvimentismo. Porém não há evidências de que o projeto descentralizador tenha vingado do modo como fora concebido por Aliomar Baleeiro. De fato, a nova ordem tributária descentralizadora não propiciou recursos suficientes ao tesouro local para o financiamento de suas políticas públicas. Ao que consta, a prática usual foi a de os Estados não repassarem aos Municípios os 30% do excesso de suas arrecadações, e além do problema já mencionado em relação ao repasse da fatia municipal do Imposto de Renda, a aceleração da inflação a partir dos anos cinquenta começou a prejudicar os Municípios na arrecadação do IPTU, que representava aproximadamente um terço de suas receitas. É que uma boa arrecadação desse tributo em período inflacionário requer reavaliação freqüente do valor venal dos imóveis, o que depende, também, de uma boa administração fiscal, que definitivamente os Municípios brasileiros nunca tiveram⁵⁷.

5

Vícios jurídicos da legislação tributária sob o regime de 1946

Em fins dos anos 40 identificavam-se vícios propriamente jurídicos daquela legislação tributária; vícios que não poderiam continuar existindo pois o modo como repercutiam sobre o desenvolvimento da “nova economia” e sobre as relações federati-

⁵⁶ id. *ibid.* p. 220

⁵⁷ VARSANO, *op. cit.*, 1996. p. 6

vas só obstavam o ideal de desenvolvimento econômico subjacente às políticas públicas do período.

Por isso, a seguir serão elencados e comentados, com apoio nos escritos de observadores da época, os principais defeitos daquele modelo de tributação para, logo depois tentar compreender melhor as razões da grande reforma de 1965.

Inconstitucionalidades. A União violava com relativa frequência o princípio da anualidade, previsto na Carta de 1946 como direito individual (art. 141, § 34). Segundo a Constituição, os tributos poderiam ser cobrados apenas no exercício financeiro seguinte ao da entrada em vigor da lei orçamentária que os houvera previsto. Em que pese a supremacia normativa do referido dispositivo, a União mesmo assim majorava tributos aprovados após a publicação das leis orçamentárias⁵⁸. Quanto ao princípio da capacidade contributiva (art. 202, CF-46), a legislação federal do imposto de renda o desrespeitava flagrantemente ao não reajustar a tabela das bases imponíveis na mesma proporção do crescimento da inflação e da desvalorização da moeda. Outra inconstitucionalidade vinha da não observância ao dever de onerar da mesma maneira os que tinham rendimentos idênticos — princípio da isonomia. A União, de fato, estabelecia distinções injustificadas na aplicação do imposto sobre o consumo de mercadorias⁵⁹.

Abusos conceituais. Os Estados, como também a União, usavam e abusavam do conceito de “taxa” nas suas leis apesar de ele, à época, já estar firme na doutrina e na

⁵⁸ “Foi assim com as *taxas de educação e saúde*, verdadeiro imposto criado pelo dec. n° 21.335, de 29 de abril de 1932, elevado, naquelas condições, pelas leis 931, de 25-11-49, e 1.254, de 4 de dezembro de 1950. Ainda dessa maneira procedeu em 1958, quando pelas leis 3.519 e 3.520, ambas de 30 de dezembro, alterou a legislação, respectivamente, dos impostos de selo e de consumo, majorando diversas das respectivas alíquotas.” ALMEIDA, Carlos Guimarães. Considerações sobre o regime tributário brasileiro. Rio de Janeiro, *Revista Forense*, v.199, p.16. 1962.

⁵⁹ “Aos contribuintes que pagam esse imposto por verba, e por quinzena, até o último dia da quinzena subsequente, é permitida a dedução do valor do imposto de consumo relativo às matérias-primas e outros produtos adquiridos para emprego na fabricação ou acondicionamento dos produtos tributados; enquanto tal direito não é reconhecido aos contribuintes que pagam o imposto mediante selagem direta e aos quais é exigido que o tributo seja pago antes da saída dos produtos das fábricas”. id. *ibid.* p.16

jurisprudência como “contribuição paga de serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte”⁶⁰. Os Estados, a bem da verdade, prevaleciam-se da indefinição constitucional de taxa, e aproveitavam o conceito elástico inscrito no Decreto-Lei 2.416, de 1940, para alargar sua aplicação ao terreno próprio dos impostos, especialmente do imposto sobre vendas e consignações⁶¹. Também criavam adicionais ao IVC, disfarçando-os de “taxas” ou “fundos”, em frontal conflito com o art. 21 da Carta de 1946, que determinava tanto para a União quanto para os Estados que o limite à inovação da legislação tributária circunscrevia-se a *outros* tributos, isto é, que não tivessem as mesmas bases de incidência dos já existentes. O que se passava era o seguinte: sob a denominação de “taxas” ou “adicionais” criavam-se verdadeiros impostos⁶². Não é sem razão, portanto, que o IVC era tão criticado. Com esses adicionais e taxas ele de fato se tornava excessivamente oneroso. Não bastasse esse elenco de inconstitucionalidades e abusos conceituais, vários Estados desrespeitavam frontalmente o princípio da unidade econô-

⁶⁰ SAMPAIO DÓRIA, op. cit., p. 95.

⁶¹ “O primeiro [dos grandes problemas causados pelo IVC], afinal solvido pelo Decreto-Lei federal n.915, de 1-12-38, foi o da sua incidência nos casos de transferência de mercadorias entre os vários estabelecimentos da mesma pessoa física ou jurídica. Questões intermináveis surgiram, em face dos Estados para onde tais mercadorias são transferidas pretenderem cobrar o imposto, antecipadamente pago, de acordo com aquela lei federal, ao Estado onde foram produzidas. O Supremo Tribunal Federal, em centenas de acórdãos, tem prestigiado o Decreto-Lei n.915, considerando-o absolutamente constitucional, mas apesar disso, os empecilhos às suas normas, opostos por vários Estados, continuam proliferando. Haja visto que, não podendo cobrar diretamente imposto de vendas e consignações sobre mercadorias transferidas para os seus territórios com o referido tributo antecipadamente pago, ... procuram iludi-lo mediante a criação de supostas taxas, por isso mesmo inválidas, ou de impostos com fato gerador desvirtuado, numa tentativa de lograr o mesmo resultado. É o caso da “taxa de recuperação econômica” do Estado da Paraíba, criada pela lei 2.037, de 11-4-59; julgada inconstitucional pelo Supremo ..., da “taxa de eletrificação, fluoração, abastecimento d’água e melhoramento do Estado”, de Pernambuco, criada pela lei 3.788, de 28-11-60 ...; da “taxa de assistência social”, do Estado de Sergipe, criada pela lei n. 1.001, de 8-11-60; da “taxa de serviços de recuperação econômica”, do Estado da Bahia ...; do “imposto sobre transações”, do Espírito Santo, ...; da “taxa de desenvolvimento econômico”, de Goiás, ...; e do “imposto sobre tabacos e derivados, do Estado de Santa Catarina...”. ALMEIDA, C. G. op. cit., p.16-17.

⁶² “O elenco dessas “taxas” e “fundos” é extensíssimo. A imaginação fértil do fisco estadual criou, como adicionais do imposto de vendas e consignações, “taxas” de “expediente”, de “bombeiros”, de “desenvolvimento agrícola”, “rodoviária”, de “estatística”, de “educação”, de “assistência social”, de “transporte”, de “eletrificação”, de “desenvolvimento econômico”, de “assistência hospitalar”, de “recuperação econômica”, de “plano de obras” e de “investimentos”; e “Fundos” de “turismo”, de “assistência hospitalar”, de “eletrificação”, de “desenvolvimento econômico”, de “incremento à produção”, de “desenvolvimento básico” e de “pesquisas científicas”. ALMEIDA, C.G. op. cit., p.18.

mica nacional ao instituir impostos de barreira⁶³, ou como é mais comum, impostos de trânsito. Os Municípios, por sua vez, não cometiam menos irregularidades. Além de incorrerem naquelas apontadas acima, o que fizeram com o imposto de indústria e profissões é digno de nota: faziam-no incidir sobre a mesma base econômica do IVC estadual, é dizer, sobre o movimento econômico do contribuinte⁶⁴ alegando, em defesa própria, maior facilidade de arrecadação.

Empréstimos compulsórios. Outro problema jurídico que só se agravou com o passar do tempo, era a utilização cada vez mais abrangente de “empréstimos compulsórios” pela União e Estados. A primeira observação que deve ser feita é que eles nem sequer eram tributos discriminados na Constituição. Mas na verdade, a única diferença que havia entre eles e os impostos estava na previsão de devolução. Sem querer enveredar pelo tortuoso caminho pelo qual andou a discussão a respeito da natureza jurídica desse instituto — ao final reconhecida pelo STF, no acórdão do Mandado de Segurança 11.252-Pr, de 23-3-1964, como não tributária — pois não ajudaria muito na compreensão de seu papel na ordem tributária, é bastante dizer que os empréstimos forçados começaram a se disseminar já em meados dos anos cinquenta, adotando a forma jurídica de adicionais de impostos⁶⁵, só fazendo piorar a inteligibilidade do sistema e a incidência em cascata dos impostos vigentes⁶⁶.

⁶³ “O Estado do RS o fez criando, na lei n.3.027, de 15-2-56, um imposto do sêlo *ad valorem* sobre o valor das guias de despacho de mercadorias destinadas a outros estados...O Estado do Paraná criou idêntico imposto de 3% *ad valorem*, pela lei n. 4.074, de 31-8-59...O Estado do Piauí criou o mesmo imposto”. id. *ibid.*, p. 19.

⁶⁴ “Atualmente, o critério predominante, em todo o Brasil, para o lançamento e arrecadação do imposto de indústrias e profissões, é o de uma percentagem calculada sobre o movimento econômico do contribuinte, traduzido, na maioria das vezes, na totalidade das vendas do estabelecimento. Combatido durante certo tempo ... por implicar na deformação de um tributo secularmente com características próprias, esse critério veio a adquirir foros de legalidade, consagrado, inclusive, por várias decisões do Supremo Tribunal Federal.” id. *ibid.*, p. 20.

⁶⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, v. 72, p.28. 1963.

⁶⁶ “Em rápida e sintetizada rememoração, podemos apontar como empréstimos compulsórios lançados pela União, ultimamente: o adicional restituível do imposto de renda, da Lei n. 1.474/51, modificada pela Lei n. 2.973/56, representando subscrição de Obrigações do Reaparelhamento Econômico; a

Administração. No tocante à administração tributária, é suficiente dizer que a fiscalização, nas três esferas da federação, padecia de graves problemas, a ponto de o Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, em palestra proferida na Associação Comercial do Estado, dizer que calculava em 50% da respectiva arrecadação a sonegação verificada no imposto de vendas e consignações, principal tributo estadual⁶⁷. E se era assim no mais importante Estado da federação, ainda que os dados não estejam disponíveis, não é difícil intuir como deveria ser a atuação fiscalizadora das fazendas municipais.

Para formar uma visão mais adequada dos defeitos da ordem tributária então vigente, de tudo o que foi dito acima seria preciso acrescentar os seguintes pontos, levantados por Rubens Gomes de Souza⁶⁸, em conferência proferida em 1961 no Ministério da Fazenda.

Formalismo. Foi, de 1891 a 1965, um traço típico do direito tributário brasileiro a sua desvinculação da política econômica. Isso significa que os tributos não eram criados segundo uma racionalidade econômica, mas procuravam atender, isso sim, a interesses políticos disputados na arena federativa e a necessidades de financiamento das despesas estatais. Era, afinal, uma legislação “nominalista”, ou seja, não eram fundamentos econômicos e sim fiscais que orientavam a definição de impostos e taxas e a partilha das receitas.

subscrição compulsória de ações da Petrobrás, pela Lei n. 2.004/53; o empréstimo compulsório da Lei 4.242/63; a subscrição compulsória de Obrigações reajustáveis do Tesouro Nacional, estabelecida pela Lei n. 4.621/65. Como vemos, a partir de 1962, surgiu um empréstimo compulsório por ano, sem incluirmos entre eles alguns de menor importância, como por exemplo o representado pela subscrição compulsória de títulos do Banco Nacional de Habitação. Não demorou para que os Estados seguissem as passadas do Governo Federal. No Paraná, por exemplo, surgiu o empréstimo compulsório destinado à constituição do Fundo de Desenvolvimento Econômico, administrado pela CODEPAR, através da Lei n. 4.529/62. ... Outros Estados fizeram o mesmo.” FANUCCHI, Fábio. **Reforma Constitucional Tributária**. Estudo da emenda constitucional n. 18. Anteprojeto do Código Tributário. São Paulo: Atlas, 1966. p. 29.

⁶⁷ ALMEIDA, C. G. op. cit. p.21.

⁶⁸ SOUZA, R. G. op. cit., 1963.

Ineficácia social da regra de partilha. Para Rubens Gomes de Souza, apesar da boa intenção do legislador constituinte de 46 em buscar mais descentralização, esse sistema foi inexplorado e provavelmente continuaria assim porque nenhuma das unidades federadas se dispunha a definir estratégias de tributação que levasse em conta o dever de partilhar os frutos arrecadados.

Comércio exterior. Era inadequada a atribuição aos Estados da competência para legislar sobre imposto de exportação. É que o controle político sobre o comércio exterior é essencial para que seja assegurada a unidade econômica do país e desse modo figurava-se no mínimo estranha a autorização para que os Estados, que não têm as rédeas da política macro-econômica, tributassem exportações. Para Rubens Gomes de Souza a tributação da exportação não deveria ter finalidade de suprir necessidades de tesouraria, caberia a ela servir de instrumento à política comercial internacional do país. Desse modo, seu lugar natural seria nas mãos do governo central.

Tributos em cascata. Uma outra crítica dirigida àquele sistema diz respeito à tributação sobre vendas, de competência dos Estados. Do ponto de vista de uma federação, a tributação sobre a circulação de bens deveria ser atribuição do governo central, pois os negócios privados se difundem por todo o território nacional e só uma tributação uniforme sobre vendas poderia evitar conflitos no comércio interestadual, como aliás, começavam a surgir. “No Brasil, o imposto de vendas não incide apenas na última venda, mas também em todas as que a precederam: é um imposto de incidência múltipla, do tipo europeu, a que os franceses chamam “imposto em cascata”. Portanto traz em si mesmo o germe da difusão”⁶⁹.

⁶⁹ SOUZA, R. G. op. cit., 1963. p.12.

Sobreposição de impostos. A União, com o imposto de consumo e os Estados, com o imposto sobre vendas e consignações tributavam, na verdade, os mesmos fatos econômicos. As diferenças entre ambos era, para usar uma expressão já conhecida, meramente “nominal”. Algo parecido ocorria também com o imposto de indústrias e profissões (municipal), cuja base de cálculo era o “movimento econômico”, que não era outra coisa além da receita bruta da atividade exercida; mas, bem se sabe, que receita bruta e total de vendas são o mesmo fato econômico. Isso significa, então, que Municípios, Estados e União tributavam por meio do ICM, do IVC e do Imposto sobre Indústrias e Profissões as mesmas realidades econômicas, só que com distintos nomes.

Política agrária. Foi um erro mudar a titularidade do imposto territorial rural, com a Emenda n. 5. Retirá-lo dos Estados e atribuí-lo aos Municípios era tornar absolutamente impraticável aquilo que já pelos Estados era muito difícil: a realização de uma política agrária unificada para o país.

Enfim, o sistema constitucional tributário precisava se converter rapidamente num instrumento coordenado com a política macro-econômica desenvolvimentista que se pretendia consolidar no país. Para isso deveria atender a pelo menos duas ordens de fatores: primeiro, elevar a arrecadação a fim de conter o crescimento do déficit público; e segundo, estimular o desenvolvimento, favorecendo “a formação de poupanças (ao que o bom senso acrescentaria, atrair capitais estrangeiros) e orientar os investimentos para setores da mais alta produtividade social. Como corolário desses dois princípios o sistema fiscal deve criar fortes desincentivos ao consumo supérfluo”⁷⁰.

⁷⁰ SIMONSEN, Mario Henrique, **Reforma Tributária**. Instituto de Pesquisas e Estudos Sociais (IPES), São Paulo. s/d. p. 11

Em janeiro de 1965, o governo federal, como parte do seu programa de reformas econômicas, financeiras e administrativas, encarregou uma comissão de especialistas oficiais e particulares de elaborar uma nova discriminação de rendas, a ser submetida ao Congresso como projeto de reforma constitucional. Em julho a comissão publicou um primeiro projeto, debatido nos três meses seguintes por funcionários fiscais dos três governos, associações de classe e outras entidades representativas dos contribuintes ou dedicadas a estudos econômicos e tributários, por professores de direito e de finanças e por estudiosos particulares. O projeto recebeu inúmeros comentários em publicações jurídicas e técnicas e na imprensa diária. Em fins de outubro, a comissão voltou a reunir-se e, à vista do debate havido produziu um projeto revisto, que o Governo adotou com pequenas alterações e imediatamente encaminhou ao Congresso. Este o debateu e votou em novembro, aprovando-o, com algumas alterações de detalhe, em 1º de dezembro de 1965 como Emenda Constitucional n. 18.

Por motivos técnicos e administrativos, a Comissão foi enquadrada na Fundação Getúlio Vargas, sob a presidência do respectivo Presidente, Dr. Luiz Simões Lopes. Foram seus membros o Prof. Gerson Augusto da Silva, do Ministério da Fazenda; o Prof. Sebastião Santana e Silva, do Ministério do Planejamento; o Dr. Gilberto Ulhoa Canto, advogado no Rio de Janeiro e consultor em matéria fiscal; o Dr. Mário Henrique Simonsen, economista dos quadros da Fundação; e o autor deste artigo, como relator geral.⁷¹

Tudo indica que todos esses nós da tributação brasileira estavam bastante claros para os integrantes da Comissão encarregada de elaborar o projeto da Emenda n. 18. Por essa razão o que se podia esperar deles era não só ajustes, mas uma reforma que modificasse radicalmente o sistema anterior. Tratava-se, em última análise, de promover uma redefinição dos fundamentos de todo o sistema, dando-lhe contornos adequados às exigências das novas características da economia brasileira.

6

O esgotamento do modelo “nominalista”

Os anos quarenta e cinquenta inauguram uma era importante para o destino do sistema tributário nacional. A partir desse período o Brasil inicia um fortíssimo e polarizado crescimento industrial que, associado a *déficit* nas contas públicas, ao dese-

quilíbrio nas contas externas e à inflação, irá modificar para sempre as suas características econômicas e sociais. Não sem razão, portanto, será também a partir desse período que amadurecerá a crítica à falta de racionalidade econômica do sistema tributário herdado da primeira república e da era Vargas.

Os índices⁷² apontam que justamente a partir da entrada em vigor da nova Carta, em 1946, o *déficit* global das contas públicas começa a ser puxado especialmente pelos gastos realizados pelos governos estaduais. Nesse período aparecem e intensificam-se as políticas estaduais de incentivos fiscais fundadas em renúncia de receitas, bem como, aumentam os investimentos diretos em infra-estrutura que tanto o governo federal quanto estadual, passaram a fazer. Esses são, de fato, elementos importantes na definição do gasto público crescente desse período. Mas não seria razoável subestimar a importância das gastanças eleitorais⁷³ que reapareciam, tanto no âmbito municipal quanto estadual; e também que nesse momento cresceram os dispêndios com pessoal nas duas esferas de governo.

De qualquer maneira, o fato é que para enfrentar essas mazelas das finanças e da economia (*déficit* público, endividamento externo e inflação), já no meio do governo Dutra (1948-1950) retoma-se o controle das importações, liberadas entre 1947 e fins de 1948. É que a liberação promovida no início de 1948, apesar de ter viabilizado o pretendido reequipamento da indústria, não teve o efeito anti-inflacionário esperado, é dizer, a competição com produtos estrangeiros não forçou a baixa dos preços praticados no Brasil, que vinham pressionando a inflação. Com Dutra também foram iniciados, no plano federal, programas de contenção de gastos públicos, inclusive de investimentos,

⁷¹ SOUZA, Rubens Gomes de. A Reforma Tributária no Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, v. 87, p.2, jan-mar. 1967.

com a esperança de conter a emissão de moeda, já que essa prática era considerada inflacionária.

É curioso, no mínimo, o fato de que nem bem havia nascido o novo sistema tributário e já em 1947 o Presidente Dutra falava da necessidade de reformulá-lo⁷⁴ a fim de, especialmente, aumentar a sua capacidade de arrecadação para não forçar o governo a realizar mais cortes no orçamento ou prosseguir na política de expansão monetária. Em que pese tal preocupação, não só Dutra, mas também Getúlio Vargas e Juscelino Kubitschek teriam de conviver com um modelo de tributação que não foi concebido para uma sociedade urbanizada, uma economia industrial e com preponderância do mercado interno, como era a que se desejava para o Brasil já em meados dos anos 40.

Era um sistema que, deste ponto de vista, além de não ter qualquer racionalidade com a “nova economia brasileira”, não tinha meios para evitar as perdas de arrecadação causadas pelo processo inflacionário. Além disso, era um sistema fiscalizado por uma administração tributária ineficiente. A contrapartida mais imediata é que esses fatores juntos estimulavam imensamente tanto a evasão fiscal quanto o atraso dos pagamentos. Talvez por isso mesmo durante os anos de 1947 a 1953 a carga tributária brasileira não tenha saído do patamar de 14,5% a 15,5% do PIB⁷⁵. Muito baixa para um país que estava decidido a fazer significativos investimentos infraestruturais e alavancar a industrialização.

Esses primeiros sinais de preocupação com o sistema tributário predominarão no debate econômico dos períodos seguintes. Basta perceber que enquanto o poder pú-

⁷² BESSERMAN VIANNA, Sérgio. **Política econômica externa e industrialização: 1946-1951**. In: PAIVA ABREU, A ordem... op. cit., p. 120.

⁷³ ABRUCIO, op. cit., p. 54.

⁷⁴ BESSERMAN VIANNA, op. cit., In: PAIVA ABREU, A Ordem ... op. cit., p. 119.

⁷⁵ VARSANO, et al. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA. Texto para discussão n. 583, p. 39, 1998.

blico não recuperasse o equilíbrio orçamentário através da tributação e da retomada das exportações, continuaria dependente de empréstimos externos ou da política de emissão de moeda para financiar o desenvolvimento industrial e a expansão do setor público. Mas tanto a dependência externa quanto a inflação precisavam ser evitados visto que perpetuariam o círculo vicioso do déficit público e da instabilidade econômica.

Vale notar que do final do governo Dutra até meados de 1953, quando Getúlio Vargas reformou seu ministério, o *déficit* das contas externas só fez crescer, como também o endividamento externo e a inflação⁷⁶. Por isso, de fato, a palavra de ordem em política econômica era conter o endividamento público e o aumento de preços⁷⁷. Não foi por outra razão que a grande meta do segundo governo de Vargas passou a ser a diminuição do ritmo do crescimento pois percebeu que não havia cenário político favorável para uma reforma tributária abrangente que satisfizesse as novas necessidades de financiamento do setor público.

Só em 1953, enquanto as despesas da União cresceram 40,3% em relação a 1952, a receita dos principais impostos aumentou apenas 11,4% e a receita total cresceu 20,6% — praticamente igual à inflação do período, que avaliada pelo IGP, foi de 20,8%. As outras receitas da União provieram principalmente da conta de ágios e boni-

⁷⁶ Os números são os seguintes:

Ano	Balanço de pagamentos em milhões de US\$	Dívida externa registrada Em milhões de US\$	Preços ao Consumidor Rio de Janeiro
1950	52,0	559,0	9,4
1951	-291,0	571,0	12,1
1952	-615,0	638,0	17,3
1953	16,0	1.159,0	14,3
1954	-216,0	1.317,0	22,6

Fonte: IBGE, Apud. PAIVA ABREU, A *Ordem* 1990. p. 404-406. Anexo Estatístico.

⁷⁷ De acordo com dados levantados por Thomas Skidmore, “o custo de vida no Rio de Janeiro aumentou 11 por cento em 1950 e 11 por cento outra vez em 1951, saltando para 21 por cento em 1952” SKIDMORE, Thomas. **Brasil: de Getúlio Vargas a Castelo Branco, 1930-1964**. Trad. Ismênia T. Dantas. 7.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1982. p.150.

ficações e da venda dos estoques de algodão adquiridos pelo Banco do Brasil em 1952⁷⁸.

Era cada vez mais visível que o *déficit* do setor público começava a comprometer a política de fomentos do governo federal. Com esse cenário, posturas mais conservadoras começaram a ser tomadas, como se pode sentir pelo tom do discurso proferido no Senado Federal, em setembro de 1953, pelo então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha. Eram seus objetivos para os próximos anos:

Comprimir energicamente o volume global dos gastos governamentais de bens e serviços (...) baixar o ritmo anual em que se expandem atualmente as obras públicas (...) promover a adoção desses critérios pelos Estados e Municípios e entidades privadas (...) conter prudentemente a velocidade do processo de industrialização (...) deter o ritmo de expansão de novas construções particulares (...) aplicar às importações rigorosos controles seletivos (...) defender a estabilidade do cruzeiro e sua paridade internacional⁷⁹

Mesmo que Oswaldo Aranha não tenha conseguido implementar seu programa, a necessidade de elevar as receitas do Estado era claramente uma, senão a principal inquietação dos governos dos anos 50 e também dos anos 60. Portanto, do ponto de vista das finanças públicas, o sistema tributário poderia cumprir um relevante serviço à retomada da expansão do crédito e dos investimentos públicos, desde que passasse por reformas radicais que lhe dessem maior capacidade arrecadatória.

Todavia não era só para a União que o sistema tributário dava sinais de ineficiência. Os Estados também demonstravam grande insatisfação com ele. Já no início dos anos cinquenta era bastante forte a crítica dessas unidades federadas à incapacidade daquele sistema de financiar as necessidades do setor público estadual. Aumentavam, por isso, os apelos políticos por maior descentralização de receitas. Os Estados preten-

⁷⁸BESSERMAN VIANNA, Sérgio. **Duas tentativas de estabilização: 1951-1954**. In: PAIVA ABREU, **A Ordem** ... op. cit., p. 142.

⁷⁹id. *ibid.* In: PAIVA ABREU, **A Ordem** ... op. cit., p. 139.

diam, em verdade, uma reforma das regras de partilha previstas na Carta de 46, pretensão que foi duramente criticada pelo então deputado federal Aliomar Baleeiro, ex-relator da Comissão Finanças Públicas da Assembléia Constituinte de 1946.

É interessante, nesse particular, observar as razões alegadas por Baleeiro. Ao tentar evidenciar que os Estados não faziam reivindicação legítima ele fornece preciosos elementos para a compreensão da política tributária praticada pelas unidades subnacionais à época.

De acordo com seu entendimento, os Estados não tinham razão em exigir reforma do sistema constitucional tributário, porque além de quase não transferirem recursos para os Municípios, na realidade usavam muito mal as competências que lhes foram conferidas pela Lei Maior. Para Aliomar Baleeiro os Estados poderiam incrementar facilmente as suas finanças com medidas legislativas ordinárias. Bastaria deixar de concentrar os esforços de arrecadação nas vendas e consignações, que em última análise repercutiam pessimamente sobre a renda do consumidor de baixa renda, e adotar algumas medidas que estavam mais à mão⁸⁰.

... Os Estados desprezaram as fontes de receita mais justas e estáveis, preferindo sobrecarregar o pobre consumidor. Se a mesma energia empregada em espremer as vendas fosse empregada nas heranças e nos latifúndios, muito melhores seriam as finanças estaduais. Note-se, aliás, que as majorações do imposto de vendas e consignações foram uniformes para quaisquer *espécies* de mercadorias, de sorte que

⁸⁰ Dizia ele que os Estados deveriam providenciar “a) discriminação de imposto de vendas, por espécie, para que sejam tributadas mais fortemente as mercadorias supérfluas, suntuárias ou nocivas ... b) licença do Senado para elevação do imposto de exportação até 10%, graduando-se progressivamente a margem superior a 5%, em função do preço alcançado pelos produtos no mercado externo; c) reajustamento do valor tributável dos imóveis rurais, em face dos altos preços alcançados pelo café, cacau e outros produtos: é notório que os imóveis agrícolas figuram no cadastro das coletorias por preços sempre muito inferiores aos reais; d) eliminação das fraudes no imposto de transmissão *inter vivos* e *causa mortis*, pois a corrupção e a displicência florescem larga e impunemente nesse campo tributário; e) decretação das taxas rodoviárias, previstas no art. 27 da Constituição, para construção, melhoramento e conservação das estradas, sob a forma de pedágio, rodágio ou qualquer outra tecnicamente aconselhável; f) arrecadação sistemática da contribuição de melhoria, quando for notória ou presumível a valorização de imóveis particulares em consequência das obras estaduais; g) participação mais eficaz no imposto único sobre energia elétrica”. BALEEIRO, op. cit., 1952. p. 11

aquelas de consumo da massa, como alimentos, artefatos de uso doméstico, vestuário barato e remédios, foram sensivelmente encarecidos, em parte, pela ação do fisco estadual⁸¹.

Quanto aos Municípios, ainda que tenham sido os grandes favorecidos com a descentralização promovida em 1946, continuaram excessivamente submetidos às orientações dos governadores. Os Estados ainda podiam fiscalizar a gestão financeira deles, intervir neles em caso de insolvência e legislar sobre direito financeiro para suprir a legislação federal. Baleeiro chegava a dizer que “mesmo a competência tributária municipal era passível de algum cerceamento, por parte das Constituições e leis estaduais⁸²”.

Um outro aspecto muito importante e que só ganhou visibilidade na segunda metade dos anos 40 é a relação entre o empresariado e as regras de tributação. Eles começaram, de fato, a organizar o discurso para apontar o caráter prejudicial daquele sistema ao desenvolvimento econômico. Alegavam que aquela forma de tributar gerava muitas dificuldades para a atividade empresarial, especialmente por autorizar a dupla imposição, tanto de tributos federais quanto estaduais⁸³, por admitir a cumulatividade e também por ser muito complexo⁸⁴, haja vista a autonomia legislativa que todas as uni-

⁸¹ id. *ibid.*, 1952. p. 17-8

⁸² LEAL, Victor Nunes. Alguns problemas municipais em face da Constituição. *Revista Forense*, v. 147, p. 15, 1953.

⁸³ Não se está a falar aqui da bi-tributação, conceito relacionado com aspectos federativos. O que se quer evidenciar é também a dupla imposição, de uma única pessoa política. De fato, não só o imposto de consumo de mercadorias federal e o imposto sobre vendas e consignações estadual oneravam duplamente a circulação de bens, ou seja, incidiam sobre a mesma base econômica como também os governos tributavam bases idênticas por meio de impostos e taxas suas, como se verá melhor adiante. Cf. SOUZA, R. G. 1948. p. 45 e ss.

⁸⁴ “...muito embora o Brasil seja um país de direito escrito ou codificado, entretanto em matéria fiscal a cristalização dos princípios fundamentais tem ocorrido muito mais através da jurisprudência do que propriamente da lei. Essa situação peculiar deve ser atribuída, em nossa opinião, à falta de uma sistematização legislativa dos princípios fundamentais de direito tributário, que faz com que tais princípios, ou sejam deixados inteiramente à elaboração do intérprete, ou sejam regulados de maneira individual em cada uma das diversas leis relativas a cada imposto particular, dando assim em resultado, em um ou outro caso, a adoção de soluções diferentes ou contraditórias em hipóteses que deveriam ser governadas por um mesmo princípio. A codificação do direito tributário parece-nos, assim, o primeiro e mais importante passo na solução do problema. ... As críticas que hoje são feitas à nossa jurisprudência tributária, administrativa e mesmo judicial, deveriam com maior justiça, ser endereçadas às nossas leis fiscais, que, pelo seu caráter pragmático, imediatista ou utilitário, exigem dos tribunais um trabalho quase doutrinário

dades federadas tinham para regular seus tributos. Nesse período, e até meados dos anos 60, não havia uma regra geral que se aplicasse como uma “lei geral da tributação”, e isso o que dava margem não só à disputa fiscal entre Estados como também agravava a já confusa rede de normas que versavam sobre a matéria.

Tendo sensibilidade para os problemas apontados acima, em 1953 o Ministério da Fazenda organizou a primeira Comissão com a finalidade de estudar reformas no direito tributário infraconstitucional. O propósito da Comissão convocada pelo Ministro Oswaldo Aranha e dirigida pelo já renomado professor de legislação tributária da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, Rubens Gomes de Souza, era dar à nação uma lei geral de direito tributário — como autorizava o art. 5º, XV, b, da Carta de 46 — é dizer, uma lei que servisse de parâmetro para todas as unidades federadas em assuntos como definições técnicas, prazos, discriminação de receitas, forma de cobrança.

Com essa comissão instaurava-se oficialmente a discussão a respeito da codificação do direito tributário brasileiro, que só terminaria doze anos depois. Era a esperança de ver concretizada uma velha reivindicação da doutrina e da jurisprudência: a sistematização das normas vigentes e a limitação das prerrogativas do legislador no uso de taxas, impostos e empréstimos compulsórios (estes últimos, aliás, largamente utilizados com a finalidade exclusiva de aumentar a arrecadação)⁸⁵.

de elaboração de conceitos fundamentais...” SOUZA, Rubens Gomes de. Reflexões sobre a reforma da justiça fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, v. 16, p. 10-11. abr-jun. 1949.

⁸⁵ Para verificar as principais críticas feitas à falta de codificação do direito tributário ver: CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. Codificação do direito tributário brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas. v.3. 1946.; SOUZA, Rubens Gomes de. op. cit. 1949; SOUZA, Rubens Gomes de. Normas gerais de direito financeiro. **Revista Forense**. v. 155. 1954.; GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Observações ao ante-projeto do código tributário nacional. **Revista de Direito Administrativo**, v. 34. 1953.; BALEEIRO, O projeto de Código Tributário Nacional. **Revista Forense**, vol. 181. 1959.

Não obstante os esforços do Ministro Aranha, do final do segundo governo Vargas até Juscelino Kubitschek não houve mudanças significativas nas características da tributação, quer no seu aspecto arrecadatório quer no político e federativo, apesar de persistirem os problemas da inflação, do *déficit* e do endividamento público. Antes disso, ao invés de providenciar o aumento de receitas, as medidas de política-econômica se voltaram prioritariamente para programas de contenção de gastos, controle da expansão do crédito e da emissão de moeda⁸⁶.

Se foi assim no segundo governo Vargas, com JK a situação praticamente se inverteu. Juscelino, diante do mesmo impasse de não conseguir aprovar uma reforma tributária simplesmente abandonou a preocupação com o endividamento e começou o mais arrojado programa de gasto público praticado até então⁸⁷. Era o plano quinquenal de desenvolvimento conhecido como *Plano de Metas*, destinado a abolir os pontos de estrangulamento da economia por meio de investimentos infra-estruturais, a cargo do Estado, pois tais investimentos expandiriam a indústria de base — como a automobilística — a indústria pesada e a de material elétrico pesado, e estimularia novos investimentos privados nacionais e estrangeiros⁸⁸.

⁸⁶ Cf. SKIDMORE, op. cit., 1982. p. 181-202; PINHEIRO NETO, Demóstenes Madureira. **O interregno Café Filho: 1954-1955**. In: PAIVA ABREU, *A ordem...* op. cit., p. 151-170; IANNI, Octavio, **Estado e Planejamento Econômico no Brasil**. 6.ed. Rio de Janeiro, 1996. p.141-147.

⁸⁷ “A participação do governo no gasto total cresceu de 19,0% em 1952 para 23,7% em 1961. As despesas de pessoal se elevaram a uma taxa anual de 8,1% no período. Outro fator que elevava constantemente os gastos correntes do governo residia nos auxílios, subvenções e coberturas dos déficits das empresas públicas de transportes. Com exceção do DNER — cujos fundos eram vinculados ao Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes — as empresas ferroviárias, marítimas e aéreas de propriedade do governo federal sobreviviam às custas de ajuda governamental. Essa política visava manter baixos os fretes e as tarifas de transporte, diante de sua importância na composição do custo industrial e do custo de vida. Os recursos mobilizados em favor da política de tarifas baixas alcançavam cerca de 7 e 8% do total das receitas. Em 1961, refletindo o início efetivo das operações da RFFSA que fundiu todas as ferrovias sob jurisdição federal, essa proporção elevou-se para 13%, aumentando, em termos reais, o montante total de assistência em 55% com relação a 1955. Dessa forma, as despesas correntes cresceram a altas taxas durante o período, colocando em risco a capacidade de poupança do setor público”. ORENSTEIN, Luiz; SOCHACZEWSKI, Antonio C. **Democracia com desenvolvimento: 1956-1961**. In: PAIVA ABREU, *A ordem...* op. cit., p.183.

⁸⁸ IANNI, op. cit., p.162-163.

Mas um programa tão ambicioso como esse precisaria de fontes especiais de financiamento, e como isso seria realizado, todavia, não estava esclarecido. Ao que se sabe “...o esquema financeiro encontrado para a realização do Plano de Metas — o financiamento inflacionário — gerava através do aumento de lucros (de empresas privadas e públicas), do aumento da tributação (...) e, é claro, da emissão de moeda, os recursos necessários à sua consecução”⁸⁹

O fato é que Juscelino aumentou as receitas⁹⁰ do Estado sem se submeter a uma desgastante negociação para aprovar uma radical reforma tributária. Entretanto, não acabou com o *déficit* público e com o sistema tributário herdado de 1946, ainda que em 1957 tenha feito mudanças na tarifação do comércio exterior e que, em 1958, o Ministro da Fazenda, Lucas Lopes, tenha mencionado em seu Programa de Estabilização Fiscal a necessidade de revisão dos tributos de renda, consumo e selo, bem como aperfeiçoamento dos processos de arrecadação e fiscalização. Tudo indica que as receitas tributárias só aumentaram porque o governo apelou para simples majorações, apesar das críticas do empresariado e da tramitação de projetos de reforma no Congresso Nacional. A carga tributária do período manteve-se algo em torno de três pontos percentuais acima da conhecida no período anterior, ficando em torno de 17% do PIB⁹¹.

⁸⁹ ORENSTEIN, Luiz; SOCHACZEWSKI, Antonio C. **Democracia com desenvolvimento: 1956-1961**. In: PAIVA ABREU, **A ordem...** op. cit., p.181.

⁹⁰ A participação das receitas totais do governo no PIB permaneceu constante até 1957, em torno de 19-20%, aumentando nos anos centrais do Plano de Metas até 23,2%. A elevação simultânea das cargas bruta e líquida indica tanto o aumento da arrecadação como a maior retenção dos recursos em mãos do governo. Como receitas não vinculadas, o Imposto de Consumo e o Imposto de Renda constituíram-se nas fontes mais substanciais de recursos federais. A elevação da receita [em 1959] se deveu quase que exclusivamente a um aumento real de 200% na arrecadação dos ágios cambiais e impostos de importação, em consequência da reforma tarifária de 1957. O governo federal aumentou sua arrecadação em cerca de 54% reais, o que, dada sua participação na arrecadação geral, implicou aumento de 22,5% no total da receita.”. id. *ibid.* In: PAIVA ABREU, **A ordem...** op. cit. p.183-184.

⁹¹ VARSANO, op. cit. 1998. p.39.

Em definitivo, a política tributária de Juscelino não fugiu à regra de sua política econômica: fez da improvisação a estratégia⁹².

No início da década de sessenta o Estado brasileiro havia esgotado sua capacidade de financiar o desenvolvimento industrial. Juscelino levava o gasto público ao limite e deixara, nas palavras de Bresser Pereira, o Estado “financeiramente falido”⁹³. Nessas circunstâncias, apesar do grande desenvolvimento industrial realizado sob o *Plano de Metas*, não se resolveram os três principais problemas econômicos herdados dos anos quarenta; longe disso, o que se viu foi aceleração inflacionária, aprofundamento da indisciplina fiscal e deterioração do balanço de pagamentos⁹⁴. Ficava cada vez mais clara, em razão disso, a necessidade de se realizarem reformas estruturais ou “*Reformas de Base*” no setor agrícola e financeiro mas também no plano das finanças públicas para viabilizar mais arrecadação, já que as necessidades de financiamento cresceram desmedidamente⁹⁵.

Os dois Ministros da Fazenda do governo João Goulart preocuparam-se seriamente com esses temas. Primeiro Brochado da Rocha, que até propôs a realização da reforma tributária que já tramitava no Congresso. Depois Santiago Dantas, em parceria com Celso Furtado, no planejamento econômico, com o *Plano Trienal* de Desenvolvimento Econômico. Para estes últimos — que propriamente governaram, ao contrário daquele — a inflação era provocada pelo excesso de demanda estimulada pelo gasto público. O receituário proposto consistia em corrigir preços defasados, reduzir o déficit

⁹² Sobre o estilo político de Kubitschek, ver SKIDMORE, Thomas, op. cit., 1982.p. 225-230 .

⁹³ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Economia brasileira: uma introdução crítica**. 3. ed. São Paulo: Ed. 34, 1998a. p. 120.

⁹⁴ PAIVA ABREU, op. cit., In: _____. (Org). *A ordem...* p. 198

⁹⁵ “No campo das reformas mencionava-se a necessidade de programar os investimentos públicos em bases plurianuais, de uma reforma administrativa do setor público fiscal e, principalmente, de uma reforma fiscal que estimulasse o aumento da formação bruta de capital de 14% para 23,75% do PIB em cinco anos ...o valor máximo alcançado desde 1947 havia sido 18% em 1959. A reforma fiscal procu-

público e controlar a expansão do crédito ao setor privado⁹⁶. Com essa perspectiva o governo Goulart até aboliu subsídios do trigo e do petróleo, reajustou tarifas de transporte urbano e estabeleceu limites à expansão do crédito. Apesar disso, não implementou mudanças importantes no sistema tributário uma vez que a estratégia do *Plano Trienal* quanto aos tributos internos era onerar mais as camadas ricas e desonerar as camadas pobres, e isso poderia ser feito simplesmente por alteração de alíquotas ou expansão da base tributável de alguns impostos — como de fato foi feito em 1962, com o Imposto de Renda de Pessoas físicas, pelas leis 4.069 e 4.154⁹⁷.

Não obstante a crítica situação das finanças públicas federais, a partir de 1962 foi instituída uma maior descentralização de receitas para os Municípios. Esse era, ao menos, o teor da Emenda Constitucional nº 5, aprovada em 21 de novembro de 1961.

Embora o propósito desta Emenda fosse diminuir desequilíbrios regionais, descentralizando recursos federais e estaduais, em verdade sua redação final não poderia conduzir a isso. Ela de fato mudou a regra de partilha dos resultados da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, elevando o seu percentual de 10% para 15%. Os Municípios passaram a ter direito a 5% a mais sobre os resultados daquele imposto federal, só que ao mesmo tempo se acabaram os cuidados especiais para com os Municípios do interior, haja vista que as capitais e centros urbanos mais desenvolvidos também começariam a receber desses recursos, e o que é pior, a Emenda prescreveu que a repartição deveria ser feita em partes iguais entre todos os Municípios, é dizer, localidades ricas e pobres receberiam a mesma quantia. Esse mecanismo foi adotado

raria colocar a tributação indireta em bases *ad valorem*, reduzir a regressividade fiscal e eliminar a taxação de ganhos fictícios gerados pela inflação”. id. *ibid.*, p. 201.

⁹⁶ id. *ibid.*, p.206

⁹⁷ SKIDMORE, op. cit., 1982. p. 290.

para repartir 10% da arrecadação do imposto de consumo de mercadorias, que também era federal.

Talvez fosse o caso de considerar o fato de que no início dos anos sessenta os Municípios passaram a ter competência para instituir impostos que antes eram do domínio estadual, como por exemplo o incidente sobre de indústrias e profissões; ou ainda o que incide sobre a propriedade territorial rural, ou o que recai sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades. Quiçá por esse ângulo poderia ser correto dizer que os Municípios do interior foram até mais beneficiados do que os demais. Entretanto, mesmo com essas mudanças de competências impositivas, não se pode ignorar os efeitos concentradores que, no médio prazo, essa Emenda geraria.

Observe-se, em primeiro lugar, que os Municípios, especialmente os menores, sempre tiveram problemas para consolidar um bom aparelho administrativo arrecadador, isto é, competente na arrecadação e na fiscalização. E depois, em tese, só em grandes Municípios, pelo fato de haver maior distância relativa entre o poder político e os caciques locais — mas certamente há boas razões para sustentar que, no caso brasileiro, nem mesmo neles — seria possível exigir da propriedade rural alíquotas condizentes com a função social da terra.

Embora essas circunstâncias fossem publicamente conhecidas, os parlamentares optaram por uma solução exclusivamente, por assim dizer, formalista; ou seja, supunham que quanto mais competência para legislar em matéria tributária fosse conferida aos entes federados, maior seria também a autonomia política dos mesmos. Ora, com isso subestimaram aspectos da prática política que é imprescindível para o êxito de qualquer política pública, em especial a tributária, que lida diretamente com recursos

públicos. Numa palavra, ter competência para legislar não significa que a unidade federada *poderá* tributar, isto é, que terá condições políticas para efetivar tais normas. É muito provável que esta seja a principal causa de os Municípios terem permanecido na mesma posição de submissão às políticas dos governadores, apesar das mudanças importantes no âmbito das competências legislativas.

A União, por seu turno, tendo de lidar com perdas de recursos para os Municípios, pretendia reestruturar seu aparelho arrecadador, pois esperava que algumas melhorias na administração fazendária pudessem arrecadar pelo menos 2/3 a mais do resultado de 1963.

O reaparelhamento do sistema arrecadador era, contudo, considerado insuficiente para resolver a questão tributária, posto que a principal crítica à tributação era a excessiva carga incidente sobre o setor produtivo, tanto devido à cumulatividade do imposto de consumo como ao progressivo aumento do imposto de renda de pessoas jurídicas. As alterações introduzidas em 1962 na legislação do imposto de renda de pessoas físicas, que visaram, principalmente, ampliar a tributação sobre os rendimentos de capital, bem como criar formas de controle de sua evasão — por exemplo, exigindo a declaração de bens — certamente aumentaram a indignação das elites econômicas contra o sistema tributário vigente. (Contrariamente à filosofia original de centrar a arrecadação do imposto de renda na pessoa física, a receita proveniente de pessoas jurídicas tornou-se, progressivamente, a dominante (50% contra 30% das pessoas físicas por volta de 1960)⁹⁸.

Em meados de 1965 chega-se a um momento político e econômico muito grave. Tanto governistas quanto oposicionistas concordavam com a necessidade de serem implementadas reformas estruturais nas instituições brasileiras. A renda global caiu 3%, a produção rural 4,5%; a produção industrial 0,4%. O desemprego industrial na

⁹⁸ VARSANO, op. cit., 1996. p.8.

cidade de São Paulo em junho de 1965 subia para mais de 13%. Suspenderam-se investimentos nacionais e estrangeiros e a inflação atingira índices superiores a 50% ao ano⁹⁹.

Nesse cenário econômico crítico, aumentavam as pressões para que fossem reformados os fundamentos da tributação a fim de adequá-la à nova realidade econômica do país, agora uma economia de mercado em vias de industrialização.

Do ponto de vista econômico sabia-se bem o que deveria ser mudado. Esperava-se uma política tributária que em primeiro lugar aumentasse as receitas fiscais para reduzir os déficits do setor público; mas também que melhorasse a eficiência do aparelho arrecadador; que eliminasse os entraves à acumulação, que instituisse novos estímulos aos investimentos e que, além disso, revisasse a discriminação de rendas entre as três esferas de governo, promovendo alterações de competências quando inapropriadas¹⁰⁰.

É que para a União, que vinha aumentando significativamente o gasto público com o fomento da industrialização, o sistema de tributos era pouco produtivo. Para os Estados, porém, além de arrecadar pouco, era um sistema que partilhava injustamente os recursos federais, favorecendo a concentração da renda nos Estados mais desenvolvidos e aumentando as desigualdades econômicas regionais. Quanto aos Municípios, era um sistema que não lhes garantia plena autonomia, dada a competência legislativa dos Estados em assuntos financeiros e os problemas que tinham para fiscalizar e cobrar especialmente impostos diretos. Já para os empresários, como foi mencionado, ele encarecia desarazadamente a produção e a circulação de bens, o que fazia com que, ao mesmo tempo, para os consumidores ele se apresentasse como um sistema perverso, uma vez

⁹⁹ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos, *op. cit.*, 1987. p.122-127; SKIDMORE, *op. cit.*, 1982. p.285-297.

¹⁰⁰ cf. VARSANO, *op. cit.*, 1996. p.8

que permitia o repasse cumulativo de suas incidências na cadeia produtiva, encarecendo, desse modo, a cesta básica e onerando da mesma maneira pobres e ricos, revelando-se, desde uma perspectiva da distribuição eqüitativa do ônus público entre a população, profundamente injusto. Para os analistas econômicos, ele era criticado por ser inflacionário, haja vista que a única política tributária que se viu até aí era a de majorações. Mas aumentos de alíquotas sem compensações repercutem nos preços, visto que provocam o encarecimento da produção, e por conseguinte, no das vendas e também no do consumo de bens e serviços. Por fim, para o Poder Judiciário e juristas, era um ordenamento complexo, assistemático, e conceitualmente muito mal definido, razão pela qual autorizava práticas verdadeiramente abusivas, especialmente dos Estados e Municípios.

AUTORITARISMO, CRIAÇÃO E DETERIORAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO COM FUNDAMENTOS ECONÔMICOS

1

A tributação no *Plano de Ação Econômica do Governo*

"A utilização de impostos como instrumento auxiliar da regulação da atividade econômica pressupõe uma visão macroeconômica sistêmica."

Celso Furtado. Brasil: a construção interrompida, p.25

Em meados dos anos sessenta inaugurou-se, por assim dizer, não só uma "política tributária desenvolvimentista" no Brasil, mas também fundaram-se os princípios para a constituição de um sistema de tributos de uma economia de mercado, integrada e industrializante. Sem ignorar a autoridade de Rubens Gomes de Souza¹, e muito menos a sua tese, a expressão *política tributária* será usada neste trabalho doravante em seu sentido comum, usual, de política econômica com tributos².

¹Rubens Gomes de Souza tinha aversão por essa expressão:

"Esse temário é a 'política tributária': entretanto, a 'política tributária' não existe. Os objetivos sociais, econômicos ou políticos, que o direito se presta a por em atuação, são elaborados em função de uma determinada política. Mas essa política é social, econômica, ou, simplesmente, política. Não existe uma 'política jurídica': quando muito se pode falar numa 'orientação' ou numa 'metodologia' jurídica adequada a uma determinada política social, ou econômica, ou pura e simplesmente, política. Assim, para ficarmos dentro do nosso assunto, poderemos falar de uma metodologia jurídica própria de uma determinada política econômica. Isto significa que a 'política', a que se refere o temário deste ciclo de conferências, é a 'política econômica' — não a política 'tributária', nem mesmo, num plano mais amplo, a política 'financeira'. (...) A expressão usual 'política tributária' é errônea porque não corresponde, nem a *uma* realidade, nem a *toda* essa realidade. Não corresponde a *uma* realidade porque a tributação, baseada exclusivamente no direito, é, como o próprio direito, um instrumento. E 'instrumento' não tem política: está a serviço de uma política. E também não corresponde a *toda a realidade porque a política*, a cujo serviço está a tributação, é a política 'econômica'. SOUZA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, vol.72, p. 2-3. 1963.

² Uma política tributária existe quando a tributação não é só um instrumento de captação de receitas — seu papel mais clássico e que ensejou a luta histórica pelo respeito ao direito individual de

Foi exatamente nesses moldes que o Ministério do Planejamento e Coordenação Econômica do governo Castelo Branco concebeu o papel dos tributos. Era sua responsabilidade, afinal, elaborar e vigiar a execução de um programa econômico que acelerasse o desenvolvimento, contivesse o processo inflacionário, atenuasse as desigualdades sociais, gerasse empregos e corrigisse os déficits do balanço de pagamentos. Com esses propósitos foi elaborado o Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG) onde ficou estabelecido que junto com a reforma bancária, monetária, salarial e cambial seria realizada também uma profunda reforma do sistema tributário, como parte do amplo programa de reformulação da política econômica e das finanças públicas nacionais.

A política tributária deveria destinar-se, a partir daí, precipuamente a “...fortalecer a arrecadação e combater a inflação, corrigindo as distorções de incidência, estimulando a poupança, melhorando a orientação dos investimentos privados e atenuando as desigualdades econômicas regionais e setoriais³.”

Bem analisado esse foi o propósito da emenda 18/65, o mais ousado programa de reforma tributária já realizado na história brasileira. Não só por ter sido o único, até o presente, a estar articulado com um plano de reformas econômicas estruturais, mas também pela ruptura com o passado que ele representou.

propriedade particular e de liberdade de trânsito. É preciso transparecer no sistema tributário uma estratégia política de distribuição ou concentração de renda, e também de estímulo ou desestímulo do desenvolvimento econômico. Sendo esse o caso, deve haver uma aliança entre um programa econômico e a captação ou renúncia de receitas.

A bem da verdade, desde o aparecimento do *welfare state* nos países desenvolvidos, ou de políticas desenvolvimentistas industrializadoras, nos países não desenvolvidos, a tributação passou a ter outras funções além da fiscal. Desde o final do século XIX, pelo menos, é aceitável dizer que “um bom sistema de impostos deve atender a três objetivos: ao fiscal de arrecadar recursos para o Governo; ao objetivo social de reduzir as desigualdades econômicas entre as classes; e ao *objetivo econômico* de orientar a atividade do país, quer no sentido de garantir o pleno-emprego, quer no sentido de acelerar o desenvolvimento econômico”. SIMONSEN, Mario Henrique. **Reforma Tributária**. Instituto de Pesquisas e Estudos Sociais (IPES), São Paulo. s/d. p.18.

Seus contornos evidenciaram, desde logo, que os tributos teriam de alavancar o crescimento econômico e auxiliar na recuperação das finanças públicas, ainda que para isso ficassem em segundo plano a autonomia fiscal das unidades federadas subnacionais e a distribuição mais equitativa das incidências.

De fato, o PAEG deu ao país um sistema tributário coerente com as novas metas econômicas, o que representou, indiscutivelmente, um avanço em muitos pontos. Porém, não tocou na sua injusta forma de incidência e não melhorou as relações federativas. É o que se pode ver pelas características jurídicas da Emenda Constitucional que alterou o sistema tributário para amoldá-lo ao novo programa de reformas estruturais.

2

As características jurídicas da reforma realizada pela EC 18, de 1965

A primeira e mais aparente mudança promovida pela Emenda Constitucional n.º 18/65 diz respeito à organização da legislação tributária. Além de dispor que a partir daí só deveriam ter natureza jurídica tributária as figuras do Imposto, das Taxas e da Contribuição de Melhoria⁴, afastando assim os conhecidos “adicionais”, “fundos” e “empréstimos compulsórios”, essa Emenda definiu também a hierarquia das normas para o novo sistema. Ela prescreveu que o sistema se deveria compor de normas

³ RESENDE, André Lara. **Estabilização e reforma: 1964-1967**. In: PAIVA ABREU, Marcelo de. (Org). **A Ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana, 1889-1989**. Rio de Janeiro: Campus. 1990.p. 214.

⁴ cf. EC 18/65, Art. 1º.

constitucionais, de uma Lei Complementar com feição de norma geral (donde o Código Tributário Nacional), de Resoluções do Congresso que harmonizariam as regras de tratamento para assuntos interestaduais ou impediriam a excessiva oneração por alguns impostos, fixando-lhes alíquotas máximas; e por fim, de Leis Ordinárias de cada uma das unidades federadas, em suas respectivas competências⁵.

Além desse viés sistematizador, foi bastante enfática a Emenda ao dispor sobre vedações ao Poder Legislativo. Percebe-se que reafirmou o clássico *princípio da legalidade*⁶, segundo o qual só ato normativo do poder legislativo sujeito à sanção presidencial poderia criar ou aumentar tributos; reafirmou também o *princípio da anterioridade* para impostos que incidissem sobre patrimônio e renda⁷, o que implica dizer que a exigência dos referidos só poderia ser feita a contar do primeiro dia do ano seguinte ao que a lei comesse a vigor; decidiu *proibir a tributação do trânsito*⁸ de pessoas e bens entre Estados e entre Municípios do mesmo modo que proclamou a *imunidade recíproca*⁹, ou seja, a não-tributação das rendas, patrimônio e serviços da administração direta¹⁰ das unidades federadas entre si, inclusive de suas autarquias no desempenho de finalidades essenciais¹¹, a fim de assegurar a unidade administrativa na federação; *proibiu ainda a oneração tributária de templos de cultos religiosos* para garantir a liberdade das práticas e crenças dessa natureza¹² e *vedou a tributação dos partidos políticos e instituições de educação ou assistência social*¹³; *proibiu a*

⁵ cf. EC 18/65, Art. 1º.

⁶ cf. EC 18/65, Art. 2º, I

⁷ cf. EC 18/65, Art. 2º, II

⁸ cf. EC 18/65, Art. 2º, III

⁹ cf. EC 18/65, Art. 2º, IV, a.

¹⁰ cf. EC 18/65, Art. 2º, § 2º.

¹¹ cf. EC 18/65, Art. 2º, § 1º.

¹² cf. EC 18/65, Art. 2º, IV, b.

¹³ cf. EC 18/65, Art. 2º, IV, c.

*incidência sobre papel destinado à elaboração de jornais, periódicos e livros*¹⁴, para que os tributos não pudessem censurar atividades de imprensa e de difusão do conhecimento. De outro lado negou à União a possibilidade de estabelecer discriminações tributárias desarrazoadas entre Estados e Municípios¹⁵ — o que, como se deduz, não lhe impedia de iniciar políticas regionais de incentivos fiscais, haja vista que o propósito desse dispositivo era respeitar o princípio federativo da manutenção da *igualdade entre as unidades federadas*, o que, como se sabe, importa no dever político de o governo central procurar eliminar diferenças *regionais*. Por fim, a Emenda determinou que tanto Estados, quanto Distrito Federal e Municípios não poderiam estabelecer diferenças tributárias entre bens de qualquer natureza, em razão da sua *origem ou destino*¹⁶, pois era objetivo do PAEG e das reformas estruturais na área econômica, unificar definitivamente o mercado interno brasileiro.

O terceiro aspecto que chama a atenção na Emenda 18/65 repousa na notória preocupação em conferir *rigidez* às novas regras. Procurando eliminar de uma vez por todas o caos legislativo vigente até aí, a Emenda 18/65 estabeleceu como regra geral, e de modo peremptório, que *União, Estados e Municípios não poderão criar outros impostos* além dos elencados em seu texto¹⁷. Por isso foi eliminada a competência concorrente para inovações legislativas e só a União poderia, a partir daí, criar *impostos extraordinários*¹⁸, entretanto em duas circunstâncias apenas: guerra externa ou em sua iminência. Os novos impostos, contudo, deveriam ser suprimidos em cinco anos, no máximo. Só a União ainda, mas também em casos excepcionais que a lei deveria indicar, poderia criar *Empréstimos Compulsórios*¹⁹. Ainda nesse aspecto da rigidez, a

¹⁴ cf. EC 18/65, Art. 2º, IV, d.

¹⁵ cf. EC 18/65, Art. 3º, I.

¹⁶ cf. EC 18/65, Art. 3º, II.

¹⁷ cf. EC 18/65, Art. 5º.

¹⁸ cf. EC 18/65, Art. 17.

¹⁹ cf. EC 18/65, Art. 4º.

Emenda 18 pôs fim a uma longa guerra judicial entre contribuintes e fisco ao estabelecer um *conceito econômico de “taxa”* definido-a a partir do princípio da equidade pelo benefício. A partir de então, taxas só poderiam ser criadas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. E em hipótese alguma poderiam ter a mesma base de cálculo dos impostos já previstos pela reforma²⁰.

Em quarto lugar, como já foi indicado acima, é muito saliente o propósito dessa reforma de *assentar o sistema tributário em bases conceituais econômicas*²¹. Basta observar, por exemplo, a organização que a Emenda deu aos impostos. Na seção II define e separa os impostos que incidem sobre transações internacionais. Em seguida, cuida daqueles voltados para o mercado interno. A seção III é dedicada aos impostos que recaem sobre patrimônio e renda; a IV aos incidentes sobre produção e circulação, que na verdade têm como fato gerador a venda. Em capítulo próprio estão as taxas e a contribuição de melhoria — já que de alguma maneira implicam na atuação específica do poder público — e também os Impostos Únicos, na Seção V.

Em quinto lugar, é de se destacar a associação desse quadro normativo com uma política econômica desenvolvimentista. Vejam-se os seguintes pontos:

²⁰ cf. EC 18/65, Art. 18.

²¹ No dizer de Fernando Rezende,

Do ponto de vista da base econômica, os tributos podem ser classificados em três grandes categorias: impostos sobre a riqueza (patrimônio), impostos sobre a renda e impostos sobre vendas de mercadorias e serviços. No primeiro caso, a base sobre a qual incide o imposto é o estoque acumulado de capital, enquanto no segundo os impostos incidem sobre os fluxos anuais de rendimento. Já no caso de impostos sobre transações, a compra e venda de mercadorias e serviços constitui o fato dominante, variando apenas o momento em que o imposto é cobrado (se a nível do produtor ou do consumidor), e a base de cálculo da operação (se o valor adicionado ou o total da transação). REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 1983. p.159-60.

a) determinou-se uma *tributação única para bens essenciais à industrialização*²² (combustíveis, energia elétrica e minérios), a fim de não encarecer a produção e garantir o seu papel — quase inteiramente sob a responsabilidade de empresas estatais — no projeto de crescimento a altos índices;

b) Com a criação do ICM e do IPI desonerou-se significativamente a atividade produtiva e a circulação de bens em geral. Com eles foi adotada *a técnica da tributação sobre o valor adicionado*²³ para substituir as práticas vigentes com o Imposto de Consumo de Mercadorias e o Imposto sobre Vendas e Consignações, que, ao incidirem em cada venda, acabavam por repercutir em cascata sobre o preço final dos produtos, o que, como já foi mencionado, aumentava o preço final ao consumidor;

c) Concentraram-se competências tributárias nas mãos do governo central²⁴ — regente da política econômica nacional. Nessa linha autorizou-se o *Poder Executivo federal a alterar alíquotas e base de cálculo* dos impostos incidentes sobre importação/exportação²⁵ bem como sobre aqueles incidentes sobre *operações financeiras*²⁶ (crédito, câmbio seguros e títulos e valores mobiliários). No primeiro caso para assegurar políticas de incentivo à exportação e de proteção à indústria nacional; no segundo para formar reservas monetárias e viabilizar recursos para a política creditícia.

²² cf. EC 18/65, Art. 16, I, II, III e § un.

²³ cf. EC 18/65, Art. 11 e Art. 12, § 2º.

²⁴ A União passou a dispor de onze impostos (renda, produtos industrializados, propriedade territorial rural, operações financeiras, títulos e valores mobiliários, serviço de transporte e comunicação, salvo os estritamente municipais, importação, exportação, combustíveis, energia elétrica, minerais; contra dois dos Estados (transmissão de bens imóveis e circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores); e três dos Municípios (predial e territorial urbano; circulação de mercadorias em seu território e sobre serviços de qualquer natureza)

²⁵ cf. EC 18/65, Art. 7º, § 1º.

²⁶ cf. EC 18/65, Art. 14, § 1º.

d) Prevaleceu absoluta a *União na tributação do comércio exterior e da propriedade rural*²⁷. No primeiro caso, como já foi dito, para dar ao governo central mais um instrumento de intervenção sobre os resultados da balança comercial e de pagamentos; no segundo, numa espécie de reafirmação da mudança ensejada pela Emenda Constitucional n.10, de 1964, o propósito era garantir uma política de ocupação racional e produtiva do solo, tanto que os resultados da arrecadação com o Imposto Territorial Rural deveriam ser repassados integralmente aos Municípios²⁸.

e) Ainda que não prevista pela Emenda 18, com ela foram adotadas outras medidas de caráter administrativo com repercussões bastante significativas sobre o conjunto da reforma. Dentre todas merece especial destaque a aplicação da *correção monetária*²⁹ na política tributária. Tal medida foi decisiva para evitar depreciação dos valores arrecadados durante um período de inflação elevada. Assim, a um só tempo coibiram-se atrasos deliberados de pagamentos e foi possível aumentar a arrecadação do imposto de renda.

Um último aspecto que merece ser observado nessa importante reforma tributária é o que diz respeito às finanças dos Estados e Municípios, haja vista que eles perderam receitas e de algum modo precisavam ser compensados por isso.

Antes porém, é bom que se diga que essa reforma tributária não lhes delegou mais competências legislativas porque o caso dos tributos não era, em essência, diferente das demais áreas. Por isso valeu para o sistema tributário o mesmo fundamento de todas as demais reformas estruturais, qual seja, o governo central

²⁷ cf. EC 18/65, Art. 8º, I.

²⁸ cf. EC 18/65, Art. 20, I.

²⁹ A Lei n.º 4.357, de 16/07/64 autorizou a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional (ORTN) e alterou a legislação do imposto sobre a renda. A Lei n.º 4.602, de 18/03/65 dispôs sobre a fixação de coeficientes de correção monetária para os efeitos legais e a Lei n.º 4.621, de 30/04/65 dispôs

assumiria plena responsabilidade pela definição e execução da política econômica e o papel das unidades subnacionais restringir-se-ia a apoiá-la.

Não foi por outra razão que a Emenda 18 modificou inteiramente o antigo esquema de repasses, ou então, de vinculação de certas receitas próprias da União destinadas a cada Estado individualmente, e dos Estados para cada um dos Municípios para, em lugar desse mecanismo, criar *fundos especiais* chamados Fundos de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM)³⁰. Pelo novo arranjo, dos recursos arrecadados pela União com imposto sobre a renda e sobre produtos industrializados, 80% ficariam com a ela; os outros 20% deveriam ser destinados ao FPE e FPM, em partes iguais. Contudo, 50% do que cada unidade subnacional receberia por esses títulos deveriam ser aplicados em investimentos³¹.

Apesar das restrições quanto à aplicação de 50% da quota-parte do IPI e do IR, as unidades subnacionais receberiam também uma significativa parcela do total arrecadado pela União com impostos únicos. A União reteria apenas 40% do que arrecadasse com os impostos incidentes sobre combustíveis e energia elétrica e os restantes 60% deveriam ser repassados aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Já em relação ao imposto único sobre minerais, as unidades subnacionais aproveitariam 90% do valor arrecadado pela União, tudo em acordo com regras de partilha estabelecidas pelo Senado, observando-se, todavia, no que concerne a todos eles,

sobre a subscrição compulsória de Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional pelas pessoas que recebiam remuneração classificável na cédula "C" de rendimentos.

³⁰ Administrados pelo Tribunal de Contas da União e regulados pelos Arts. 88 a 93 da Lei Complementar n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e pelo Ato Complementar n.º 40, de 30 de dezembro de 1968, ratificado pelo Ato Institucional n.º 6, de 1 de fevereiro de 1969.

³¹ cf. EC 18/65, Art. 21, §§ 1º. e 2º.

proporcionalidades relativas às dimensões territoriais, produção e consumo dos referidos produtos em cada localidade³².

Essas medidas centralizadoras, como já foi observado, eram um desdobramento, no campo tributário, de políticas do governo federal voltadas para a contenção do déficit público global. Desse modo, é claro que não poderiam deixar de comprometer o próprio federalismo. Nunca é demais lembrar que uma das primeiras medidas adotadas por Roberto Campos, então ministro do planejamento, foi proibir que os governos estaduais emitissem títulos para cobrir seus déficits. Essa medida unilateral da União bem simboliza o predomínio que o governo central pretendia estabelecer, a partir daí, sobre o controle das finanças públicas, até mesmo de outras unidades federadas³³.

3

Política federal de incentivos fiscais e seus reflexos nas finanças estaduais

A estratégia de combate à inflação prevista no PAEG gerou, tanto no mercado interno quanto para os investidores estrangeiros, perspectivas muito pessimistas em relação à real possibilidade de o governo militar alcançar seus objetivos de recuperar as finanças públicas e de retomar o crescimento com inflação sob controle³⁴. Por isso, tudo

³² cf. EC 18/65, Art. 23, Parágrafo único.

³³ SKIDMORE, Thomas, **Brasil: de Castelo a Tancredo, 1964-1985**, 6ª. ed. Trad. Mário S. Silva. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1988. p. 71.

³⁴ “A crise (...) dominou o panorama econômico brasileiro no primeiro semestre de 65. O desemprego foi sua evidência mais palpável. Mas muitos outros fatores a denunciaram. Os empresários, sentindo a debilidade do mercado, suspenderam seus investimentos, tornando ainda mais agudo o problema. O mesmo fizeram os investimentos estrangeiros. Os industriais operando em quase todos os setores apresentaram relatórios e entrevistas as mais pessimistas. Recomendaram, inclusive, com urgência, que se modificasse

indica que o problema central do baixo volume de receitas tributárias obtidas no primeiro ano de vigência da Emenda 18 não está relacionado com a qualidade técnica — indiscutida — do novo modelo de tributação, e sim com a política econômica recessiva implantada pelos Ministros Roberto Campos e Gouvêa de Bulhões.

Em que pese, então, a mudança radical que o sistema brasileiro de tributos sofreu em 1965, os resultados imediatos, em termos de arrecadação, para o ano de 1967 não corresponderam exatamente ao que dele se esperava, ou seja, que a nova tributação alavancasse, por si só, a recuperação das finanças públicas.

Foi a partir de 1968, então, e por força das mudanças na política econômica, que os resultados arrecadatórios do novo sistema passaram a ser considerados satisfatórios, de acordo com as expectativas do PAEG. Entretanto, isso não significa que todas as unidades federadas foram beneficiadas da mesma forma, haja vista que mesmo após a retomada do crescimento durante o período do “milagre econômico” (1968-1974) a arrecadação tributária estadual e municipal não apresentaram tendência de crescimento. Também não deve sugerir que houve melhoras na distribuição de renda, como queria o projeto original da Emenda 18/65. É que o endurecimento do regime

a legislação trabalhista, tornando possível a redução de horas de trabalho, para que não fossem obrigados a despedir operários qualificados. (...) As lojas varejistas de artigos eletrodomésticos entravam em liquidações perigosas, procurando fazer caixa para poder pagar seus compromissos. O crédito, que se constituiu inicialmente em uma das causas a curto prazo de crise, tornava-se fácil demais. Os bancos, antes insistentemente requisitados pelas empresas, passavam a realizar uma coisa que há muito não se via no Brasil, passavam a oferecer crédito. Já então, porém, as empresas, com suas vendas reduzidas não tinham duplicatas em quantidade suficiente para descontar.

Durante o primeiro semestre de 65, portanto, o Brasil passou por um período de violenta redução da atividade econômica, registrando-se então a mais grave crise por que passou a economia industrial brasileira. (...)

Durante o ano de 1966 houve uma certa recuperação do desenvolvimento industrial, que cresceu à taxa de 7,5%, graças especialmente à continuação do ritmo de desenvolvimento durante o primeiro semestre do ano. Já no segundo semestre a economia voltava a apresentar índices de crise. (...) Dados (...) baseados na oferta de empregos, através do jornal *O Estado de São Paulo*, indicam que a redução na oferta de empregos, reiniciada em meados de 66, continuou em 67, alcançando em maio seu ponto mínimo, comparável ao nível de oferta de emprego de 1958” BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Desenvolvimento e crise no Brasil: 1930-1983**. 15.ed. São Paulo: Brasiliense, 1987. p. 126-127.

político (1968 a 1979) junto com o compromisso assumido pelo governo militar de recuperar o crescimento econômico conduziram à implantação de uma política tributária radicalizadora da centralização de poder.

De fato, há bons motivos para suspeitar que a deterioração dos elogiados fundamentos do sistema tributário inscritos na Emenda 18/65 é oriunda dessas reviravoltas político-econômicas. Com elas o federalismo fiscal inscrito na Emenda 18/65 passaria por drásticas transformações; e a partir de 1967, ao se iniciar a política tributária de incentivos fiscais, a tributação se transformaria num instrumento de apoio ao projeto do governo federal de viabilizar a acumulação de capital com vistas à formação de um parque industrial competitivo no Brasil, ainda que à custa de regressividade e de anti-federalismo, ou seja, de concentração de renda e da quebra do pacto político regional.

Nas páginas seguintes pretende-se analisar de que modo se realizou o predomínio fiscal da União entre os anos de 1968 a 1982, e que consequências advieram para os Estados e Municípios desse episódio.

a. Primeiras mudanças nos fundamentos da Emenda 18/65

As primeiras alterações de impacto sobre as relações federativas vieram com o Ato Complementar n.º 40 e com a Emenda Constitucional n.º 1, ambos em vigor a partir de 1969.

Com a primeira estabeleceram-se novas regras para a partilha de receitas entre os Fundos de Participação dos Estados e DF (FPEDF) e Municípios (FPM) além de ter sido instituída uma verdadeira submissão financeira das unidades subnacionais à União. De acordo com o regime anterior — da Carta de 1967 — o governo federal estava obrigado a repassar 20% do resultado da sua arrecadação com imposto de renda (IR) e imposto sobre produtos industrializados (IPI) a esses fundos. Esse índice, todavia, foi diminuído para 12% em 30 de dezembro de 1968, pelo citado AC n.º 40/68. Mas não é só. Os Estados e Distrito Federal, que recebiam 10% — ficando os outros 10% para os Municípios — passaram a ter direito, a partir daí, a apenas 5% do total, como também os Municípios. Os outros 2% foram destinados a um Fundo Especial (FE) regulado pelo AC n.º 40/68, e implementado a partir de 1969 para aumentar investimentos nos Estados das regiões Norte e Nordeste.

Esses novos critérios só seriam alterados, em 1975, seis anos depois, com a EC no. 5. Esta, apesar de não ter resolvido completamente o problema da dependência financeira dos Estados e Municípios decorrente das medidas tomadas em 1969, ao menos a amenizaria.

Em relação à EC n.º 1, de 1969, é preciso ver o Art. 19, § 2º; e o Art. 23, §§ 5º e 7º para bem compreender seu alcance.

No primeiro dispositivo estava prescrito que “a União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”. Essa norma deu autorização para que o governo federal passasse a controlar toda a política de incentivos à alocação de investimentos no território nacional. Todavia, tendo em conta a vagueza do conceito “*relevante interesse social ou econômico nacional*” e o esvaziamento da

representatividade no Congresso Nacional, o Poder Executivo federal passou a dispor também de um fundamento constitucional para intervir nas finanças subnacionais.

No segundo dispositivo da mesma EC n.1/69, e na mesma linha centralizadora, constava que a alíquota do ICM deveria ser uniforme para todas as mercadorias, tanto nas operações internas quanto interestaduais, cabendo ao Senado Federal, por Resolução de iniciativa do Presidente da República, fixar as alíquotas máximas para as operações internas, interestaduais e de exportação. Se o Art. 19 §2º autorizou o governo central a fazer política tributária com o ICM, principal imposto dos Estados, este Art. 23 §5º tratou de completar sua redação pois proibiu, obliquamente, qualquer manobra econômica subnacional com esse imposto. Doravante os Estados não poderiam mais instituir quaisquer diferenciais entre mercadorias, nem mesmo em benefício da cesta básica. Disso se segue também que os Estados perderam autonomia política visto que seu principal tributo teria as alíquotas máximas definidas desde logo pelo governo central, até mesmo para transações realizadas exclusivamente no interior de seus territórios.

A Emenda n. 1 dispôs ainda (Art. 23, §7º), que o ICM não deveria incidir sobre as operações que destinassem ao exterior produtos industrializados e outros. Na verdade essa imunidade não trouxe novidades em relação às outras duas regras, apenas reiterou algo já implícito: o governo central monopolizaria, a partir daí, a política de incentivos fiscais, quer para as atividades econômicas voltadas para o mercado interno, quer sejam destinadas à exportação.

A bem da verdade a nova redação constitucional anulou as possibilidades de os Estados administrarem sua principal fonte de receitas tributárias. O governo federal autoconferiu-se o poder de criar isenções e de definir as alíquotas para o ICM. Com isso, de fato, a Emenda n.1 de 1969 eliminou o federalismo fiscal no Brasil.

b. Impacto fiscal das mudanças promovidas pela Emenda n. 1/69

Uma análise comparativa da evolução das receitas tributárias federal e estadual, que considere o período de 1966 a 1975, pode ajudar a compreender a disparidade espantosa e crescente na arrecadação que essas mudanças suscitarão entre recursos fiscais federais e estaduais em favor da política do “milagre econômico”. Na tabela abaixo estão os números que podem demonstrar a centralização de recursos ocorrida nesse interregno.

Tabela I
RECEITA TRIBUTÁRIA. VALORES REAIS EM MILHÕES DE CR\$

ANOS	UNIÃO	ESTADOS	DIFERENÇA
1966	42.667,7	33.496,5	9.171,2
1967	34.021,6	31.572,1	2.449,5
1968	54.156,0	39.436,4	14.729,6
1969	64.851,8	43.159,2	21.692,6
1970	69.668,5	41.609,4	28.059,1
1971	77.914,0	46.119,7	31.794,3
1972	95.649,2	51.773,2	43.876,0
1973	112.960,7	60.595,5	52.365,2
1974	126.238,1	65.146,5	61.091,6
1975	130.203,0	68.029,3	62.173,7

Fonte: Revista de Finanças Públicas, n.336, out-dez, 1978.

Não que a política de incentivos federais fundada no ICM tenha sido a única responsável pela diminuição progressiva da arrecadação estadual; fatores outros como a desorganização administrativa do fisco nos Estados também pesaram na balança. Mas a perda de receitas que os Estados sofreram em consequência da utilização do ICM como instrumento de política econômica federal não foi compensada com os mecanismos tradicionais de repartição de receitas, e por conta disso, essa política heterônoma de subsídios parece ter sido um dos mais importantes fatores para o definhamento das finanças estaduais.

A propósito, num estudo realizado em 1981, o então Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, Affonso Celso Pastore, procurou avaliar as repercussões da política tributária promovida pelo governo militar entre 1965 e 1980 sobre as contas públicas estaduais e especialmente sobre as de São Paulo, Estado cujas finanças naquela ocasião ele administrava. Seu trabalho, porém, transcende os horizontes da experiência paulista. Na verdade, serve de parâmetro para compreender a situação político-financeira vivida também por outras unidades subnacionais da federação brasileira.

O seu diagnóstico evidenciou que as medidas adotadas naqueles quinze anos modificaram significativamente as características centrais do projeto da reforma de 1965. Ele lembra, por exemplo, que a partir de 1968 o governo central estabeleceu metas de recuperação econômica para seis grandes áreas (a. exportações; b. acumulação de capital; c. desenvolvimento regional e setorial; d. desenvolvimento do mercado de capitais; e. redução do custo da alimentação e também; f. normalização do abastecimento de produtos agrícolas) e que para cada uma delas foram estipulados fortes incentivos fiscais, inclusive com tributos estaduais e municipais.

É certo que o resultado dessa política foi um acelerado crescimento econômico, apesar de regionalmente desigual e regressivo na distribuição da renda³⁵.

³⁵

“Com relação à promoção de exportação, são bastante conhecidas as políticas de isenção de IPI e ICM nas operações que destinam produtos para o exterior, bem como a concessão de créditos-prêmios de ambos os impostos para o exportador. Esses créditos-prêmios, que funcionam como subsídio, foram gradativamente eliminados a partir de 1978, sendo substituídos por uma política cambial mais agressiva e voltaram a ser instituídos em 1981, com recursos federais. No caso do ICM sobre produtos manufaturados, as exportações para o exterior estão ao abrigo de imunidade constitucional. A União estendeu ainda exoneração do ICM a determinadas operações que pudessem ter efeitos análogos aos das exportações (equiparados às exportações). Assim, o Ato Complementar n. 34 de 30 de janeiro de 1967 isentou as saídas de mercadorias, no mercado interno, desde que decorressem de vendas mediante concorrência internacional e com pagamento efetuado em divisas conversíveis, provenientes de financiamento a longo prazo, de instituições financeiras internacionais ou de entidades governamentais estrangeiras.

Quanto às saídas para o exterior de produtos primários, as isenções totais ou parciais têm sido concedidas casuisticamente, sempre que há excedentes exportáveis e gravosidade de preços,

citando-se como exemplo as atuais isenções sobre as operações de exportação de frangos e ovos.

Ainda como esforço de promoção de exportação, pode-se citar o sistema de “draw-back”, já existente antes da reforma tributária, e o programa BEFIEEX, a partir de 1972.

Na área do IRPJ, foi mantida a isenção dos lucros obtidos na exportação de mercadorias para o exterior.

A conjugação dessas medidas, com outras de ordem cambial e monetária, permitiu extraordinário crescimento das exportações brasileiras, que no início dos anos 60 giravam em torno de um bilhão de dólares, e que no presente ano deverá atingir a casa dos 25 bilhões de dólares, sendo que os Estados participaram desse esforço através da renúncia de parcela significativa de suas receitas.

No que diz respeito à meta de acumulação de capital, que está estreitamente relacionada com a de desenvolvimento regional e setorial e a de aperfeiçoamento do mercado financeiro, cabe indicar as isenções do ICM para bens de capital (equipamentos industriais e agrícolas) e para as operações equiparadas às exportações, cujo conceito sofreu grande ampliação, através de convênios celebrados pelos Estados, por sugestão da União (Convênio ICM-9/75 e ICM-23/75). Em adição a estes benefícios, deve-se salientar que os bens de capital, importados, sem similar nacional, estão isentos de imposto de importação e IPI e em decorrência, do ICM. Observe-se que estas medidas, aparentemente de cunho exclusivo de crescimento, tiveram efeito redistributivo muito forte. Assim é que, cerca de 50% do valor das isenções de ICM sobre bens de capital concedidas pelo Estado de São Paulo, referem-se a vendas para outros estados, e das operações reconhecidas pelo Estado de São Paulo como equiparadas às exportações, 87% destinam-se a projetos localizados fora do território paulista.

Um conjunto de medidas específicas com o objetivo de agilizar o processo de desenvolvimento regional e setorial foi adotado a partir de 1966. Entre elas, cita-se a criação de mecanismos equivalentes ao já existente para a área do Nordeste (artigos 34/18), destinados a investimentos na região Norte e aos setores de pesca, turismo e reflorestamento. A atratividade dos projetos regionais e setoriais elevou-se em decorrência da permissão de deduzir o IRPF determinado percentual do valor das compras de ações desses empreendimentos. Bem como de ações do BNB e BASA, o que evidentemente contribuiu para a ampliação do mercado de capitais.

A nível estadual e municipal, os incentivos fiscais consistiram principalmente na concessão de isenção do ICM (Convênio de Salvador e da Amazônia) e IPTU, às empresas que viessem a se instalar nas regiões Norte e Nordeste. Em adição aos benefícios fiscais e recursos próprios, os projetos podiam ainda receber fundos complementares do BNB, BASA e bancos estaduais de desenvolvimento.

Em consequência dos resultados pouco alentadores, principalmente em relação à disparidade regional e à baixa absorção de mão-de-obra e matérias-primas locais, o Governo Federal, a partir de 1971 passou a destinar apenas metade dos benefícios do IRPJ para os projetos regionais e setoriais, e o restante vinculou ao PIN, PROTERRA e PRODOESTE, cujas atividades se concentraram no sistema rodoviário, saneamento básico, redistribuição da propriedade rural e estímulo à agroindústria. Ainda sob o prisma do desenvolvimento regional, cabe destacar a criação do Fundo Especial (FE) pelo Ato Complementar n.º 40/68, e implementado a partir de 1969, com recursos provenientes (2%) da arrecadação do IR e do IPI, com destinação especialmente a investimentos nos estados das regiões Norte e Nordeste. Essas regiões também foram contempladas com mais um programa específico, a Reserva Especial para os Estados do Norte e Nordeste, (REENNE) criado pelo Decreto-Lei n.º 1.434/75, cujos recursos advêm do FPE na proporção de 10% do mesmo durante o biênio 1976/77, e 20% a partir de 1978.

Complementarmente, as reduções das alíquotas do ICM nas transações interestaduais, verificadas a partir de 1971, provocaram grande fluxo de recursos das regiões mais desenvolvidas para as menos desenvolvidas.

No que concerne ao mercado de capitais, além da introdução da correção monetária e implementação de medidas institucionais, como a criação dos Fundos em Condomínio e Sociedade de Investimento, cabe indicar os principais incentivos de natureza fiscal. Em primeiro lugar, destaca-se a permissão de se deduzir do IRPF determinado percentual do valor da aquisição de títulos públicos (federal, estadual e municipal), letras imobiliárias do sistema financeiro da habitação, ações das sociedades anônimas de capital aberto, debêntures conversíveis ou não em ações, saldo médio das cadernetas de poupança, etc. No caso dos

Na perspectiva meramente quantitativa, portanto, o programa foi um sucesso pois nesse período³⁶ a carga tributária bruta saltou de 19% do PIB para 25%. Esse aumento, aliás, beneficiou especialmente as finanças federais³⁷ visto que permitiu ao Governo Federal eliminar seus déficits fiscais até meados dos anos 70.

Já do ponto de vista da justiça fiscal é preciso dizer que essa política de incentivos não parece ter alcançado resultados dignos. Por exemplo, as elevações do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) não foram suficientes para eliminar a regressividade da tributação indireta, que se manteve em altas taxas de 1965 até os anos 80, quando os tributos diretos passaram a representar mais no total da arrecadação, porém não o suficiente para abolir a penalização dos rendimentos do trabalhador assalariado e do consumidor.

Quanto à acumulação do capital, terceiro grande objetivo da reforma, essa sim foi plenamente realizada. Os investimentos que em 1965 giravam em torno de 15% do PIB atingiram 25% em meados dos anos 70.

títulos públicos e letras imobiliárias, esse incentivo foi extinto no fim da década de setenta. Em relação aos demais, ocorreram pequenas modificações ao longo do tempo, em termos dos percentuais e da forma de tributação dos dividendos e bonificações, tanto do ponto de vista do IRPF, como do IRPJ. Em segundo lugar, é importante enfatizar que os incentivos são diferenciados no sentido de favorecer os projetos regionais e setoriais e as sociedades anônimas de capital aberto, para que essas democratizem o seu capital. Em terceiro lugar, é necessário ressaltar a introdução do Fundo 157 pelo seu impacto no mercado acionário e pela capitalização das empresas nacionais.

A criação do PIS/PASEP, medida de política fiscal com fins redistributivos, tem grande impacto sobre o mercado financeiro, de vez que se constitui em importante fonte de poupança institucional. Essa medida, aparentemente inócua para as finanças dos Estados, causou sensível redução em sua arrecadação, pois à época da criação desse programa, o Governo Federal, pretendendo manter inalterada a carga tributária total, reduziu a alíquota do ICM em dois pontos percentuais. Desse modo, na prática o Programa de Integração Social foi criado com recursos dos Estados.

Finalmente, um elenco de medidas tributárias foi levado a efeito no período em análise com o objetivo de normalização de abastecimento e/ou redução dos custos de produção ou comercialização de produtos agropecuários. Entre essas medidas pode-se citar a isenção do ICM sobre produtos hortifrutigranjeiros, carne (revogada em 1980), leite, batata e cebola, e que tem causado sérias perdas para o erário estadual". PASTORE, Afonso Celso, Avaliação crítica da reforma tributária de 1965. *Revista de Finanças Públicas*, n. 348, out-dez.1981. p. 11-2.

³⁶ Ver Tabela II, Anexo

³⁷ Ver Tabela I, Anexo

Por fim no que tange aos problemas de desenvolvimento regional, Pastore reiterou a visão comum assente segundo o qual a criação dos Fundos de Participação foi algo importante, especialmente para as regiões pouco desenvolvidas, que além de receberem muitos mais recursos do que teriam capacidade de cobrar e arrecadar, foram contemplados com apreciáveis investimentos diretos do governo central. Todavia, em seu ver, parece injustificável o modo pelo qual os Estados mais industrializados, como era o caso de São Paulo, sofreram perdas de receitas. É que alguns Estados tiveram de suportar encargos que, a rigor deveriam ser da União, e tiveram também de abrir mão de receitas em favor de empreendimentos localizados em outros Estados além de tolerar perdas em favor de empresas de propriedade da União ou controladas por ela, sem qualquer contrapartida.

O ponto crítico do modelo centralizador repousava, então, no fato de a União, que havia estabelecido uma política desenvolvimentista nacional, ter marginalizado fortemente os governos locais na “participação das decisões, e principalmente dos resultados do crescimento econômico verificado nos anos setenta”,

Os números levantados pelo autor apontam que a partir do ano de 1973 a 1980 verificou-se um crescimento da arrecadação do ICM nos Estados, especialmente em São Paulo, muito inferior ao crescimento do PIB:

Além dessas perdas, o Estado de São Paulo vem sofrendo sensível sangria de recursos, em decorrência do Convênio ICM-9/75 que concede isenção de ICM ao fornecimento de mercadorias para a implementação de projetos considerados de interesse nacional. Observe-se que, se de um lado a conceituação do que seja interesse nacional é subjetiva, de outro, o Estado que vai suportar os efeitos dessa isenção não é juiz desse interesse e não dispõe de nenhum poder de decisão. A concessão é automática, bastando apenas que o interessado obtenha os benefícios pertinentes ao IPI, para que obtenha a isenção do ICM. A princípio, os órgãos do Governo Federal só vislumbravam interesse nacional para efeito de concessão daquele benefício, na instalação dos grandes complexos industriais, nos empreendimentos hidrelétricos e no Plano Ferroviário Nacional. Atualmente, entretanto, qualquer ampliação de estabelecimento vem obtendo aquele reconhecimento. O benefício foi estendido também às empresas distribuidoras de

energia elétrica, para as de telecomunicações e para as de saneamento básico, e não apenas para as instalações iniciais, mas também para as reposições de equipamentos.”³⁸

Entre os anos de 1971 a 1982 São Paulo perdeu, em decorrência das isenções e reduções de alíquotas de ICM promovidas pela União, uma cifra superior a duas vezes o seu orçamento de 1980, o que comprometeu duramente sua capacidade de realizar investimentos.

Ao final dos anos 70 o governo federal, por via do Ministério da Fazenda — talvez já sensibilizado com as críticas à legitimidade do programa de incentivos à base de recursos não federais, como a feita pelo Secretário da Receita do Estado de São Paulo — solicitou à Secretaria de Economia e Finanças um levantamento das receitas e transferências tributárias que se realizavam na federação a partir da reforma. O propósito do estudo era encontrar os “reais” problemas do sistema de distribuição de recursos tributários e averiguar a procedência das críticas dirigidas à União.

Segundo o próprio Ministério da Fazenda, tanto Estados quanto Municípios eram unânimes na insatisfação quanto à centralização tributária. Era excessiva, argumentavam. E em virtude do que segue:

a) redução do poder decisório dos Estados no que se refere à capacidade de legislar no campo fiscal, tornando-os dependentes do Poder Central; e alargamento da competência tributária da União, pela criação de novos tributos e absorção de outros.

b) Elevação do grau de dependência dos Estados e Municípios em relação aos recursos transferidos pela União, em decorrência da redução da capacidade própria de arrecadação;

c) Perda de autonomia na gestão desses recursos em face das excessivas vinculações legais estabelecidas pela União;

³⁸ PASTORE, op. cit., p.18.

d) Perda da receita em consequência da utilização do ICM como instrumento de política econômica, através de isenção e incentivos fiscais; e

e) Concentração, a nível Municipal, dos recursos do ICM em virtude de o atual critério de distribuição — baseado no valor adicionado — beneficiar os Municípios mais ricos e industrializados.³⁹

Os resultados a que chegou a Divisão de Análise do Desempenho Econômico-Financeiro dos Estados da referida Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, sobre o período 1957-1966 e 1967-1976 não foram, de fato, muito animadores para a legitimação das práticas fiscais do governo federal.

A primeira constatação do estudo confirmou o diagnóstico de que havia uma diferença significativa e progressiva entre o nível de crescimento das receitas federais (superior) e o das estaduais (inferior), em relação ao PIB. Para o órgão, essa situação não só estava institucionalizada como também tendia a agravar-se. “Efetivamente, de 1957 a 1966 o aumento do PIB era de 63,4%, o da receita federal atingia 122,9% e o estadual 97,6%; de 1967 a 1976, o diferencial de crescimento entre as variáveis aumentou consideravelmente: o PIB se elevou de 121,4%, a Receita da União de 357,0% e a dos Estados de apenas 117,3%”⁴⁰

Quanto às causas do aumento desse hiato, o mesmo estudo aponta três como centrais:

1º) O ICM não ser um imposto puro sobre o valor adicionado (IVA). (...) Isto decorre de uma série de fatores como: excessiva utilização do imposto como instrumento de política econômica através da concessão de incentivos e isenções; exclusão de alguns setores e produtos economicamente significativos da base tributária do imposto, o que acarreta sensível diferença entre esta base e o valor adicionado no Estado; e diferença de alíquotas internas e interestaduais;

2º) Os impostos federais apresentarem características de progressividade (imposto de renda) e de seletividade (imposto sobre produtos industrializados), com ampla

³⁹ BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria de Economia e Finanças. Reflexos da Reforma tributária de 1966 nas Finanças Estaduais. *Revista de Finanças Públicas*. n. 336, out-dez. 1978. p. 47.

⁴⁰ id. *ibid.* 1978. p.48-49.

margem de variação de alíquotas, enquanto o imposto estadual (circulação de mercadorias) tem alíquotas uniformes.

3º) Excessiva manipulação dos impostos federais, através do aumento de alíquotas e alterações na base de cálculo, com provável aumento da carga tributária indireta⁴¹.

Salienta-se ainda que apesar de o governo central ter sinalizado para um aumento de transferências para os Estados, a iniciativa parecia tímida em vista dos desníveis encontrados e não seria possível no médio prazo, constata o documento, evitar o crescimento progressivo das diferenças entre a arrecadação federal e estadual.

Essa mesma constatação também é válida para as políticas de desenvolvimento regional. Ainda que as regiões menos desenvolvidas (norte-nordeste) tenham recebido, em proporção, mais recursos federais do que as do sul-sudeste, os repasses não evoluíram de acordo com o crescimento da arrecadação federal, o que implica que a política de beneficiar regiões pouco desenvolvidas não era completa, pois mantinha o descompasso entre esses dois níveis de governo.

Tudo indicava, enfim, que as relações de dependência criadas para os Estados e Regiões com a política de repartição de receitas aplicada durante o período do “milagre” tenderiam apenas a se agravar com o passar do tempo, comprometendo mais ainda a autonomia política e financeira das unidades subnacionais menos desenvolvidas.

As tabelas I, II, III, IV e V, constantes do *Anexo*, procuram demonstrar o quanto o poder financeiro da União evoluiu, nesse interregno, em absoluto descompasso com as finanças das outras unidades federadas.

⁴¹ id. *ibid.* 1978, p. 49.

4

Política federal de incentivos fiscais e seus reflexos nas finanças municipais

O mesmo órgão do Ministério da Fazenda que analisou os impactos da política tributária da União sobre os Estados (Divisão de Análise do Desempenho Econômico-Financeiro) realizou um segundo estudo⁴², semelhante, publicado um ano depois. O objetivo desse trabalho era o mesmo do anterior, qual seja, averiguar as repercussões das mudanças nos fundamentos da reforma tributária de 1965-66, só que agora sobre as finanças municipais, abrangendo o período de 1957 a 1977. De fato, nele se podem observar muitos dados que reforçam não só a crítica do então secretário da fazenda do Estado de São Paulo à política tributária federal, mas também o relatório divulgado no ano de 1978 sobre a situação das finanças estaduais.

O primeiro aspecto desse novo relato que suscita reflexão refere-se às variações sofridas pela receita tributária municipal naquele período. Ele demonstra que entre os anos de 1957-1974 as receitas tributárias dos Municípios fizeram o caminho inverso do que ocorreu com as da União. “...A participação média do setor municipal na formação do total de recursos tributários dos três níveis de Governo (...) [caiu] de 6,8% no decênio 1957/66 para 3,9% no período 1967/74, enquanto o setor federal, cuja contribuição média se fixava em 49,5%, passou para 54,3%”⁴³. Entretanto, de forma até surpreendente, de 1974 a 1977 os Municípios, ao contrário do que ocorreu com Estados

⁴² BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Economia e Finanças. Reflexos da Reforma tributária de 1966 nas Finanças Municipais. **Revista de Finanças Públicas**. n. 337, jan-mar. 1979.

⁴³ id. *ibid.*, p. 47.

e governo federal, obtiveram resultados positivos. “A receita municipal cresceu 33,0%, enquanto a estadual [aumentou] 7,0%, a federal 19,0% e o PIB 18%”⁴⁴

Essa curiosa recuperação na arrecadação municipal justo num período de recessão, ineficiência do aparelho administrativo fiscal municipal e de intervencionismo da União pode ser explicada pelos efeitos paradoxais da própria crise econômica. É que, se por um lado, os principais tributos dos Estados e da União incidiam principalmente sobre a circulação de bens (industrializados no caso da União) ou então sobre os rendimentos do capital — que se contraem em época de crise econômica — o setor de serviços, por sua vez — que tende a se expandir nessas circunstâncias — sempre foi a mais importante base de receitas tributárias próprias dos Municípios.

É bom lembrar que a partir de 1974 o Brasil atravessou uma desaceleração da atividade econômica (provocada especialmente pela crise do petróleo) cumulada com o crescimento da dívida pública causada pela política de empréstimos externos do II Plano Nacional de Desenvolvimento (PND)⁴⁵. Nessas circunstâncias era de esperar que a receita tributária caísse globalmente, como também o volume de recursos a serem repassados para os Municípios. Mas não só o setor de serviços foi o que menos sofreu os efeitos da recessão — o que gerou boa arrecadação de impostos sobre serviços — como também o próprio FPM (Fundo de Participação dos Municípios) beneficiou as unidades federadas locais. É que mesmo diante de regras restritivas, como as vigentes a partir de 1968, esse instrumento deu alguma regularidade aos repasses, coisa antes inexistente. Esses dois fatores repercutiram de modo bastante positivo para as finanças locais, especialmente para os Municípios mais desenvolvidos.

⁴⁴ BRASIL, op. cit., 1979. p. 49.

⁴⁵ Cf. SKIDMORE, Thomas, op. cit., 1988. p. 350; DIAS CARNEIRO, Dionísio. **Crise e esperança: 1974-1980**. In. PAIVA ABREU, A ordem... op. cit., 1990. p. 296; BRESSER PEREIRA, op. cit., 1987. p. 233 e ss.; SIMONSEN, Mário Henrique; OLIVEIRA CAMPOS, Roberto de. **Formas criativas no desenvolvimento brasileiro**. Rio de Janeiro: Apec, 1975. p. 10.

Não obstante o crescimento positivo da arrecadação tributária municipal entre 1974 e 1979, os governos locais não passaram a ter mais autonomia política ou financeira do que antes, por duas razões fundamentais. Primeiramente porque se tornou prática comum do governo federal mudar, até com relativa frequência, os critérios constitucionais definidores das parcelas de receitas tributárias partilháveis. Em 1966, por exemplo, o governo federal distribuía 20% de sua arrecadação com IR e IPI para o FPE (Fundo de Participação dos Estados) e para o FPM, em quotas iguais. Mas já em 1968 esse montante foi reduzido para 12%, ficando 5% para FPE e FPM, e 2% para o FE (Fundo Especial). Seis anos depois as regras eram ainda outras: 20% seria repartido; 9% para cada um dos fundos e 2% para o Fundo Especial. Essas mudanças constitucionais estavam nas mãos da União, como bem se sabe, e isso gerava um forte sentimento de dependência e subordinação a todas as unidades subnacionais.

Em segundo lugar, a política federal de instituir incentivos e isenções com impostos estaduais e municipais sem qualquer negociação com as respectivas unidades federadas intensificava-se. O caso da Zona Franca de Manaus é exemplar. A União instituiu ali isenções para o ISS com o propósito de estimular o investimento privado. Tal medida, porém, só fez aumentar a dependência de Manaus para com os repasses federais, visto que o ISS era sua principal fonte de receitas próprias. E o governo federal, por sua vez, como de praxe, não estabeleceu qualquer regra especial para compensá-la.

De fato, os governos subnacionais continuaram a se deparar com grandes dificuldades para planejar o gasto público pois nunca sabiam ao certo quanto disponibilizariam no mês seguinte para aplicar em seus projetos. Nesse contexto, os prefeitos ficavam, na verdade, subordinados a decisões tomadas por outras esferas de poder.

Entretanto, as restrições à autonomia política e financeira dos Municípios manifestavam-se ainda por outra forma: nas política de vinculações. A União determinava também a forma do gasto das receitas transferidas aos Municípios. Eles normalmente deviam aplicá-las em programas criados pela União. Veja-se o que dispunham os seguintes decretos para melhor compreender esse fato.

O Decreto n. 77.565/76 estabeleceu diferentes percentuais mínimos de aplicação em Despesas de Capital, conforme o nível da receita própria do Município no exercício de 1974: 50% quando a receita for superior a Cr\$ 20 milhões; e 30% quando a receita for igual ou inferior a Cr\$ 20 milhões.

O artigo 5º desse Decreto determinou ainda que as municipalidades deveriam destinar o mínimo de: 20% ao Programa de Ensino de 1º grau; 10% à função Saúde e Saneamento; 20% e 10% a Projetos Integrantes de Planejamento da Região Metropolitana, quando se tratar, respectivamente, de Municípios de Capital e de Interior; e 2% ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

(...). O Decreto-lei n. 343/67 determinou a aplicação dos recursos transferidos [do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes] em desenvolvimento de programas rodoviários. Quanto aos repasses oriundos do adicional de 12% (L. 6.261/75), sua aplicação está vinculada ao desenvolvimento do sistema de transportes urbanos (Lei n. 6.256/75).

(...) O Decreto n. 66.694/70 estabeleceu a aplicação dos recursos [provenientes do imposto único sobre minerais], prioritariamente, em investimentos nos setores de Educação, Saúde Pública, Assistência Social, construção de estradas, energia elétrica, bem como em financiamentos e investimentos em outros setores que promovam o desenvolvimento da mineração.

(...). O Decreto n. 68.296/71 determinou a aplicação dos repasses recebidos pelos Municípios [da Taxa Rodoviária Única] em gastos de conservação, melhoramentos e sinalização de vias públicas.⁴⁶

a. Agravamento das desigualdades regionais

É certo que essas regras restritivas de receitas se aplicavam igualmente a todos os Municípios da federação. Contudo, as consequências econômicas para uns e outros (os do sul em relação aos do norte-nordeste; ou então, para os grandes centros

⁴⁶ BRASIL, op. cit., 1979. p.52-53.

urbanos em relação às municipalidades do interior) foram profundamente diferentes. Perceba-se que mesmo as novas regras constitucionais do início dos anos oitenta⁴⁷ não cuidaram desse tema. Bem ao contrário. Ao dispor que cada Município receberia recursos de ICM numa proporção com o que arrecadasse, privilegiou-se mais uma vez a política tributária centralizadora. Com essas regras os centros urbanos mais desenvolvidos sempre levariam vantagem em relação aos predominantemente rurais, que eram a maioria dos Municípios brasileiros.

Mas essas dificuldades não se impuseram exclusivamente aos Municípios do interior e rurais. Em situação difícil também ficaram os centros urbanos conhecidos como “cidades-dormitório”⁴⁸. Como se sabe, os moradores dessas cidades não trabalham nelas, tão-somente residem. Seus empregos estão, predominantemente, num Município vizinho. E isso faz com que essas localidades se caracterizem pelo baixo nível de atividade econômica, de um lado; e de outro, que mantenham inalteradas as necessidades típicas da zona urbana: serviços básicos de transporte, escolas, saúde, saneamento e segurança. Do ponto de vista financeiro, então, esses locais — nesse período muito comuns nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro — caracterizam-se pela baixa arrecadação tributária própria, e suas necessidades de financiamento, por conta disso, são como no caso anterior, proporcionalmente superiores às de outros Municípios. Todavia, como já foi dito, não existiam regras especiais de repasse para

⁴⁷Ver CF/67, Emenda 1/69: Art. 23, § 8º — Do produto da arrecadação do imposto mencionado no item II [icm], oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito na forma e nos prazos fixados em lei federal.

Ver tb. CF/67. Emenda 1/69: Art. 23 § 9º — As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, que se refere o parágrafo anterior, serão creditadas de acordo com os seguintes critérios: I — no mínimo três quartos, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias realizadas em seus respectivos territórios; II — no máximo um quarto, de acordo com o que dispuser a lei estadual.

⁴⁸ Levam este nome aqueles núcleos urbanos que se formam em torno de centros industriais.

situações como essas, visto que não havia regras especiais para os locais mais necessitados.

Disso tudo se pode inferir que entre 1967 e meados dos anos oitenta a política de repartição de receitas beneficiou abertamente os centros urbanos mais desenvolvidos. Primeiro porque com o crescimento econômico acelerado desse período, a expansão do comércio traz a expansão do setor terciário, o que, por sua vez lhes garante mais recursos com ISS. Em segundo lugar porque de acordo com as regras para o repasse do ICM então em vigor, os Municípios mais desenvolvidos — que portanto arrecadam mais em seus territórios — beneficiavam-se do princípio da proporcionalidade. Em terceiro e último lugar porque os grandes centros arrecadam mais IPTU, visto que têm mais imóveis por metro quadrado, e mais valorizados do que os localizados em Municípios menores.

Com base nessas constatações a Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda concluiu que a política tributária realizada a partir da reforma de 1966-67 foi responsável por quatro graves consequências:

a) aumento gradativo do hiato entre a receita tributária municipal e a dos outros dois níveis de governo em decorrência da disparidade entre as respectivas taxas de crescimento. A partir de 1974 observa-se reversão nesta tendência decorrente sobretudo da, aparentemente, menor sensibilidade das receitas municipais aos reflexos das alterações na conjuntura econômica do País.

b) transformação das transferências na categoria mais importante dos recursos disponíveis dos Municípios, compensando, praticamente, o acréscimo do hiato verificado a partir de 1967. Entretanto, em função do critério de distribuição dos recursos oriundos da arrecadação do ICM — principal parcela dos repasses — verificou-se um alargamento das desigualdades municipais.

c) elevação do grau de dependência das municipalidades aos repasses federais e estaduais dificultando o planejamento financeiro, a médio prazo, dado que as transferências oscilam em função das modificações na legislação, do desempenho das receitas tributárias de que se originam, e, ainda, de alterações dos percentuais de distribuição, fatores que independem das autoridades municipais.

d) redução de autonomia na gestão financeira municipal em virtude da obrigatoriedade de aplicação de parcela substancial dos recursos repassados pela União em despesas definidas legalmente, preponderando as de capital. Tal situação é

agravada pelo fato de que essas despesas acarretam, nos anos subseqüentes, encargos adicionais, supridos em parte por recursos próprios, geralmente bastante escassos.”⁴⁹

Como se vê, no início dos anos oitenta a política de incentivos, de isenções heterônomas e de controle central dos repasses estava consolidada. Mesmo assim a demanda por infra-estrutura econômica e serviços sociais básicos aumentou de modo bastante significativo por todo o país, e especialmente no eixo sul-sudeste. Esses três fatos conjugados não só amesquinham a autonomia política das unidades subnacionais — o que comprometeu os fundamentos do federalismo — como também provocaram a adoção, por elas, de medidas paliativas no endividamento público com base em operações de crédito. De fato, há bons indícios que estimulam a crença de que há uma relação direta entre a política tributária centralizadora dos anos do “milagre” e a expansão da dívida pública mobiliária subnacional a partir de meados dos anos 70⁵⁰.

⁴⁹ BRASIL, op. cit., 1979. p. 56.

⁵⁰ Só para ilustrar esse ponto, vale observar a evolução das operações de crédito a partir de 1965 até 1975, organizada por Fabrício A. de Oliveira. Com o quadro abaixo é possível visualizar o quanto esse financiamento não tributário do gasto público passou a representar para os Estados, especialmente a partir de 1974. Veja-se que em 1967 a relação entre operações de crédito e receita total dos Estados era de 3.01%. Com tendência crescente, oito anos depois (em 1975) já atingia 15.74%, cinco vezes mais.

Anos	Operação de Crédito (A)	Receita tributária (B)	Receita Total (C)	(a/b) %	(a/c) %
1965	95.4	2.538,8	3.164,9	3.76	3.01
1966	64.0	3.860,2	4.778,5	1.66	1.34
1967	83.0	5.413,2	6.852,9	1.53	1.21
1968	213.0	8.650,9	10.739,5	2.46	1.98
1969	894.0	11.441,5	14.990,3	7.81	5.96
1970	1.154,6	14.248,0	19.099,0	8.10	6.04
1971	1.708,4	17.702,6	24.090,2	9.65	7.09
1972	2.283,6	23.251,0	31.673,3	9.82	7.21
1973	2.719,1	31.368,7	42.794,1	8.67	6.35
1974	4.873,6	43.546,8	60.721,8	11.19	8.03
1975	14.288,6	57.871,7	90.757,0	24.69	15.74

Fonte. Anuário Estatístico do Brasil. In: OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984)*. São Paulo: Hucitec, 1995.p.47. (Cr\$ milhões correntes)

5

Retorno à cumulatividade, à bi-tributação e ao nominalismo

Há bons indícios para supor que durante a elaboração da EC n.1/69 já estava claro para o governo central que a política de incentivos fiscais a ser implementada a partir daí esgotaria, mais cedo ou mais tarde, as forças daquele sistema tributário e que, por isso mesmo, medidas especiais compensatórias à renúncia de receitas precisariam ser tomadas a fim de assegurar um bom nível de arrecadação para manter em andamento não só os programas sociais como também o fomento à industrialização.

Atento a essas circunstâncias modificaram-se os fundamentos econômicos da reforma de 1966. Criou-se, no Art. 21, § 2º, Inc. I da Emenda Constitucional n. 1/69 uma competência legislativa genérica para a União instituir *Contribuições Especiais* — para diferenciá-las das “Contribuições de Melhoria”, já existentes. Todavia, ao contrário destas, a Emenda 1/69 autorizava o Poder Executivo a alterar suas alíquotas e base de cálculo, nos limites autorizados pela legislação, de modo análogo ao regime jurídico do imposto de importação.

A partir dessa emenda constitucional, as Contribuições Especiais poderiam ser instituídas para custear despesas com integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, salário-família, indenização para o caso de perda de estabilidade no emprego, previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, aposentadoria para mulher aos trinta anos de trabalho, custeio de atividades de órgãos sindicais e profissionais, assistência à maternidade, infância e adolescência e salário-educação para manter o ensino primário gratuito.

Não tardou a regulamentação desses dispositivos. Já em setembro de 1970 criava-se a primeira Contribuição especial com a Lei Complementar n.º 7. Era a Contribuição para o *PIS* — Programa de Integração Social — que incidiria basicamente sobre o faturamento das empresas empregadoras, ou seja, sobre o valor bruto de suas vendas.

Tratava-se de um programa a ser executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas privadas, na Caixa Econômica Federal. Os valores pagos seriam creditados aos empregados em cadernetas de participação, inalienáveis e impenhoráveis, destinando-se, não só, embora primordialmente, à formação de patrimônio do trabalhador (o que implica dizer que a União poderia aproveitar tais recursos para custear outros programas); mas esses recursos poderiam ser movimentados pelos titulares em apenas quatro circunstâncias: casamento, aposentadoria, invalidez ou aquisição da casa própria. Em caso de morte, também, pelos sucessores.

Junto com o PIS instituiu-se um outro programa, semelhante, só que para os funcionários públicos: o *PASEP* (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público). Este seria financiado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com base em suas receitas correntes efetivamente arrecadadas e também, no caso das unidades sub-nacionais, pela receitas transferidas.

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foram criados, como seus nomes indicam, com o objetivo de formar um patrimônio individual para os trabalhadores dos setores privado e público. Verifica-se, entretanto, que os dois programas eram, na verdade, um

mecanismo de poupança compulsória para o financiamento do processo de industrialização, e eram administrados pelo BNDES⁵¹.

Uma vez bem analisadas, essas contribuições têm fato gerador característico de impostos. Basta notar que elas incidem sobre determinadas realidades econômicas independentes de um serviço público específico e individualizado. Sendo assim, só diferiam dos impostos num ponto: os resultados da arrecadação ficaram vinculados ao implemento de programas especiais de formação de um patrimônio para o trabalhador ou servidor público. Mas a rigor, é preciso dizer mais. Houve desvirtuamento até mesmo dos propósitos de sua instituição. Seus recursos, em 1975 e 1976 não foram aplicados integralmente em programas de bem-estar social como se supunha. É que a partir de 1975 começou a vigor um adicional, criado pela LC 17, de 12 de dezembro de 1973, que seria incorporado ao Fundo de Participação do Programa de Integração Social, só que os recursos de sua arrecadação aplicar-se-iam, preferencialmente, na concessão de financiamentos aos Estados.

Se se fizer vistas grossas a esses fatos, todavia, é preciso lembrar que se o aspecto da aplicação vinculada das receitas é importante para o controle do gasto público, ele é antes um problema de direito financeiro; mas definitivamente não serve para caracterizar espécies de tributos. O próprio Código Tributário Nacional já estabelecia, no Art. 4º, Inc. II, essa orientação bastante firme da doutrina econômica e jurídica.

Esse era o ponto controvertido da nova oneração incidente sobre o faturamento das empresas. Considerando que o Art. 62, § 2º da mesma Emenda vedava

⁵¹ BARBOSA, Fernando de Holanda, (Cord). **Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma Proposta de Reforma Tributária**. Fundação Getúlio Vargas. www.fenafisco.org.br. 1999. p. 6.

qualquer vinculação de receita tributária, salvo as do Imposto Único sobre Combustíveis e do Imposto Único sobre Minérios, a órgãos, fundos ou despesas, não era de estranhar um certo inconformismo dos contribuintes. É dizer, surgia um dilema sobre a natureza jurídica das obrigações pecuniárias compulsórias para o PIS. Eram tributos? Impostos vinculados? Ou Contribuições especiais?

Até o advento da Emenda 8/77, o STF entendeu que a referida obrigação tinha natureza tributária, da espécie dos impostos. A partir daí, então, passaram a ser vistas pelo mesma Corte como um *tertium genus* de oneração, instituída para financiar a seguridade social, sem natureza tributária.⁵² Só com a Carta de 1988 elas seriam consideradas tributos novamente.

Em que pesem os precedentes jurisprudenciais, um tributo sempre é definido pelo modo como o Estado cria para o cidadão uma obrigação de dar. O poder de tributar é típico poder de Estado, por isso é unilateral, imperativo, sem natureza contratual; mas

⁵² **EMENTA.** Pelo enfoque constitucional, quanto à natureza tributária do PIS, tem-se ser ele considerado tributo até o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, perdendo tal natureza jurídica a partir de então. Classe/Origem. Re-103089 / SP. Recurso Extraordinário. Relator Ministro Aldir Passarinho Publicação DJ Data-15-04-88 Pg-08400. Ementa. Vol-01497-02. Pg-00370. Julgamento: 01/12/1987. Segunda Turma”

EMENTA.Tributário. PIS e Imposto Único. Compatibilidade. 2. O PIS não instituiu um imposto, mas uma contribuição, autorizado pelo Art-43, X da Constituição da República, tendo por finalidade cumprir o art-165, V da Constituição da República. 3. Agravo Regimental a que se nega provimento. Classe / Origem. Re-100790 / SP. Recurso Extraordinário. Relator Ministro Francisco Rezek. Publicação. DJ Data-13-03-87 Pg-03882 EmentaVol-01452-02 Pg-00299. Julgamento. 15/08/1984 - Tribunal Pleno

EMENTA. Programa de Integração Social - PIS. Alteração da base de cálculo, alíquota e prazo de recolhimento. Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88. Inconstitucionalidade. Reafirmando jurisprudência da corte, que nega ao PIS o conceito de tributo ou a sua conceituação no âmbito das finanças públicas, o plenário concluiu que as alterações a disciplina da referida contribuição não poderiam ser editadas por decreto-lei. Precedentes. Recurso extraordinário conhecido e provido. Classe/Origem Re-193669/Go Recurso Extraordinário.Relator: Ministro Sydney Sanches. Ementa - Direito Constitucional e Tributário. Contribuição para o P.I.S. Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449/88, em face da E.C. No 1/69, Art. 55, II.

EMENTA. Programa de Integração Social - PIS. Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes. Regra da exclusividade do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes não constitui obstáculo à incidência e à exigibilidade de contribuição como a do PIS, que não tem natureza tributária. Classe/ origem RE-100790 / SP. Recurso Extraordinário. Relator

também não é mais punição de ato ilícito. A tributação moderna, isto é, dos Estados Democráticos de Direito, é um dos meios — o principal, diga-se — de financiamento do gasto público ou de realização de políticas intervencionistas.

Pois bem, como toda atividade da burocracia estatal é, em última análise, administração de serviços de interesse público, e, como os agentes do Estado, por princípio deduzido da igualdade democrática, não podem criar discriminações para seus administrados a menos que o tratamento individual desigual favoreça uma maior igualdade coletiva, é dizer, sejam discriminações positivas, toda retirada de propriedade privada pelo poder público para financiar suas atividades devem estar orientados pelo *princípio de equidade*, inerente à idéia de sociedade democrática. Esse princípio, por sua vez, realiza-se de duas maneiras: com observância aos critérios do *benefício individual ou coletivo da atividade estatal* e da *capacidade contributiva dos jurisdicionados*.

Esses princípios de justiça devem orientar a política tributária, e são aceitos na grande maioria dos países democráticos. Eles significam que se o serviço público atender, de modo imediato, interesses de toda a sociedade, ou seja, se todos se beneficiarem dele de um modo mais ou menos igual, então todos devem pagar pela sua manutenção na proporção das forças econômicas individuais. O pagamento desses serviços é, por assim dizer, *imposto* a todos, mas exigido segundo as diferentes capacidades contributivas. Esse é também o fundamento político para a legitimidade da extra-fiscalidade tributária. O Estado só deve *impor* tratamento desigual a alguns setores do mercado, normalmente importadores ou exportadores de bens e serviços, e assim exceptuar o ideal liberal de neutralidade econômica da tributação, se o interesse coletivo

reclamar. Tem-se aí o significado dos impostos: devem ser instituídos para financiar o gasto público geral ou para viabilizar estratégias político-econômicas, também de interesse geral.

De outro lado, se um serviço público é prestado individualizadamente, então deve também haver, de alguma maneira, pagamento diferenciado, sob pena de afronta ao princípio de que todos devem ser tratados com igualdade pelo poder público. Para esses serviços individualizados, passíveis de medição do *quantum* cada cidadão se beneficia, cobram-se, desde a reforma de 1965, no direito brasileiro, *taxas*. No Brasil, *taxar* é a aplicar o princípio da equidade pelo benefício: quem solicitar individualmente serviços públicos, que pelo critério da lei se relacionam imediatamente com interesses particulares, ainda que mediatamente o interesse público esteja presente, deverá pagar individualmente pelo quanto utilizou. Desse modo, quem usa mais paga mais, quem usa menos paga menos e quem nunca usa, não deve pagar.

Deduz-se, então, que as espécies de tributos, no direito brasileiro, definem-se pelo modo como o Estado atende o público. Se o cidadão solicita um serviço individualizado, isto é, que requer da administração pública cuidados pessoais para com ele, bem como uma resposta pessoalizada, não sendo esse serviço prestado gratuitamente, então se entende, pelo menos desde a reforma de 1965, que essa solicitação individual de serviços deve ser remunerada segundo o princípio do benefício: os que recebem serviços específicos devem pagar por esse tratamento individual. Esse pagamento, na tradição brasileira, como foi dito, é chamado de taxa.

Não obstante, o Estado também deve garantir a manutenção do aparelho do Estado, isto é, da máquina burocrática, bem como a execução de suas políticas públicas, sejam elas relativas de bem-estar social, pura e simples atividade econômica ou ainda

programas de incentivo econômico. O custeio desses serviços de Estado, prestados à população como um todo são feitos, não só, mas fundamentalmente por impostos, segundo o princípio da capacidade contributiva. É dizer, como o que está em jogo imediatamente são interesses gerais, e não individuais, todos devem contribuir de acordo com suas forças econômicas. Essa “contribuição” para o financiamento de serviços que atendem coletividades é denominada, no Brasil, de *imposto*.

Note agora que as *Contribuições* criadas em 1969 são obrigações tributárias instituídas para financiar serviços e políticas em que o interesse imediatamente protegido é coletivo. E como se sabe, a natureza jurídica dos tributos que financiam programas de longo prazo e de interesse *geral* são impostos, mesmo que a lei defina de modo diverso.

As Contribuições são, por isso, verdadeiros impostos com receitas vinculadas. O ponto crítico disso repousa em que essas espécies tributárias trouxeram de volta ao sistema tributário brasileiro um velho e conhecido problema dos reformadores de 1966: o nominalismo. Se antes da reforma criavam-se “taxas” com características econômicas de “impostos”, a partir de 1969 essas “contribuições” é que serão impostos disfarçados.

Mas essa não foi a única inovação, para pior, da EC 1/69. Ela também reintroduziu no sistema tributário brasileiro a bi-tributação e a cumulatividade, tão rejeitadas pelos autores da reforma.

Vale lembrar que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), a essa altura, era calculado sobre o resultado positivo da venda mensal do estabelecimento comercial, e que as empresas mercantis/mistas recolham a contribuição para o PIS à alíquota de 0,5% (posteriormente, aumentada para 0,75%, pela LC 17/73) sobre o faturamento do sexto mês anterior (por exemplo, a contribuição de julho era calculada

com base no faturamento de janeiro, a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente); e prestadoras de serviços: à alíquota de 5% sobre o imposto de renda devido.

O ponto importante, aqui, é perceber que também o PIS recairia sobre o total das vendas (faturamento) realizadas por pessoas jurídicas. Na verdade, com a LC 7/70 institucionalizaram-se dois tributos sobre vendas, um federal e outro estadual, o que configura bi-tributação.

Não bastasse isso, no caso do PIS não havia qualquer mecanismo de compensação entre compras e vendas, semelhante ao do ICM, para assegurar que a incidência se desse apenas sobre o valor adicionado na circulação de bens. Segundo o regime jurídico do PIS, o valor total das vendas, ou seja, o faturamento, deveria ser a base de cálculo, e era justamente isso que lhe dava feições de um tributo cumulativo, pois não havendo meios jurídicos de abater o montante pago em etapas comerciais anteriores, o tributo seria transferido integralmente, e em cascata, para ao comprador futuro, chegando ao consumidor de forma cumulada.

O PIS e o PASEP, em verdade, marcam apenas o início de uma nova era em matéria tributária no Brasil. Até o aparecimento deles, a União já conseguira distorcer não só o projeto de distribuição regional de recursos, uma das colunas da reforma de 1965, ao impor restrições à transferência do IPI e do IR e ao criar isenções com o ICM e ISS, mas também, e por causa disso, prejudicara a meta de reequilibrar as contas estaduais e municipais. Agora, com a instituição de impostos com receitas vinculadas, a União faria aparecer outra vez o problema da cumulatividade, da bi-tributação e do nominalismo.

O retorno desses vícios indica pelo menos duas coisas. Primeiro, que as finanças federais sentiram o impacto da política de incentivos e do crescimento da dívida pública, o que reclamou fontes alternativas de receitas. Segundo, que havia dúvidas sobre a viabilidade de um projeto federativo no Brasil.

Como se disse, o PIS e o PASEP apenas inauguraram o que mais tarde seria uma política tributária fundada em Contribuições. Em 25 de maio de 1971, por exemplo, a Lei Complementar n.11 instituía o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, para entrar em vigor em 1972. Tratava-se de um programa semelhante ao do PIS e do PASEP, mantido por um Fundo de Participação denominado *FUNRURAL*, administrado pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social — convertido numa autarquia naquela ocasião. O FUNRURAL deveria dar conta das aposentadorias por velhice e por invalidez, pensões por morte dos titulares pagas aos seus dependentes, auxílio-funeral, serviços de saúde e serviço social dos trabalhadores rurais e de seus dependentes.

Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, todavia, adviriam da própria atividade rural. Isto é, seriam calculados sobre o valor comercial dos produtos rurais e recolhidos pelo adquirente, consignatário ou cooperativa ou pelos próprios produtores, quando eles mesmos industrializassem seus produtos ou os vendessem no varejo, diretamente ao consumidor.

Criava-se, aqui também, outro imposto sobre circulação de mercadorias sem mecanismos de compensação.

Na mesma linha das contribuições anteriores, em 23 de outubro de 1975, o Presidente Ernesto Geisel, pelo Decreto-Lei n.º 1.422, instituiria o *Salário-Educação*, cabendo a todas empresas recolhê-lo, ficando a salvo apenas as que mantivessem

instituições educacionais, ou programas de bolsas de estudo; e as organizações hospitalares e de assistência social. Ele incidiria sobre a folha do salário e teria alíquota variável, segundo juízo de conveniência do Poder Executivo Federal, em face dos custos com a manutenção ensino de 1º grau. Dos seus recursos, 2/3 (dois terços) ficariam vinculados a programas de ensino de 1º grau, regular e supletivo, no respectivo Estado, Território ou Distrito Federal; e 1/3 (um terço) seria destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

Era outro imposto vinculado, cumulativo e que suscitava insegurança jurídica, pois não tendo natureza extra-fiscal, suas alíquotas eram, ainda assim, variáveis, como o regime jurídico dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

No ano de 1982, já sob a Emenda Constitucional n.º 8 (editada em 14 de abril de 1977) foi criada mais uma Contribuição, pelo Decreto-Lei n.º 1940, de 25 de maio, que entraria em vigor em 1º de junho, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor. Surgia a contribuição para o *FINSOCIAL* — Fundo de Investimento Social, destinado a dar apoio financeiro a programas e projetos de caráter assistencial relacionados com alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor. O Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) seria administrado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), que deveria aplicar seus recursos disponíveis em programas e projetos elaborados segundo diretrizes estabelecidas pelo Presidente da República. Os contribuintes seriam as empresas públicas e privadas que realizassem *vendas de mercadorias*, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras. Deveriam pagar 0,5% sobre a receita bruta mensal, conceito idêntico ao de faturamento. Para as empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição seria de 5% e incidiria sobre

o valor do imposto de renda devido. Esse “imposto” não incidiria, contudo, sobre a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior.

Talvez se possa dizer que com o FINSOCIAL o governo federal extrapolara de vez os limites do bom senso. E isso porque não bastasse a natureza de imposto de todas essas contribuições, o FINSOCIAL incidia sobre a mesma base de cálculo do PIS. Um e outro onerariam, a partir de então, o faturamento das empresas. Porém como o faturamento é o resultado das vendas, do ponto de vista econômico — que foi o adotado pela reforma de 1965 — todos os dois recaiam, em última análise, sobre a circulação de mercadorias (vendas), base de cálculo do antigo ICM estadual.

A Contribuição para o FINSOCIAL tem todas as características de um péssimo tributo. É um imposto, mas não se declara como tal. Recai sobre a mesma base econômica de outros dois tributos, o PIS e o ICM. Não tinha mecanismo de compensação, portanto incidia em cascata na circulação de bens, repercutindo sobre os preços das mercadorias e serviços de modo cumulativo. E por fim, foi instituído por ato do Poder Executivo, como se não tratasse de oneração da propriedade privada.

Com o aparecimento das Contribuições Especiais, o governo central desarticulou completamente os fundamentos da reforma de 1965-66. Novamente o *nomem iuris* passou a ser o critério para diferenciar os tributos. As bases econômicas foram deixadas de lado e o resultado foi o reaparecimento da tributação cumulativa. A política econômica brasileira abandonou, com isso, o princípio da neutralidade econômica dos tributos.

Além do mais, essas contribuições comprometeram indiretamente os alicerces do federalismo no Brasil. Sim porque o resultado de sua arrecadação não era partilhável,

e nessa medida fortalecia sobremaneira o poder político e econômico da União em relação às demais unidades subnacionais.

Verifica-se, então, mais uma vez que na década de setenta a política tributária brasileira transformou-se radicalmente em relação ao que estabelecia a reforma de 1965-66. Foi perdendo seu caráter de incentivo ao desenvolvimento econômico para ser converter meramente em instrumento fiscal. Cobrir os déficits públicos parecia ser a finalidade precípua do sistema tributário a partir daí.

Não obstante isso, os novos tributos, além de cumulativos, não serviram para melhorar o gasto público com programas sociais; nem para distribuir renda, ou para reduzir o déficit das contas públicas.⁵³

Esses temas, porém, que fizeram parte da agenda política dos anos 80 seriam debatidos mais abertamente ao longo da aprovação da Emenda Passos Pôrto e durante a Assembléia Constituinte, que se reuniria em 1987. Mas como não seriam resolvidos nesses dois momentos, continuariam presentes na agenda política mesmo na década de 90, durante as diversas e frustradas tentativas de reformar o sistema tributário.

⁵³ Nem por isso a dívida da União para com a Previdência Social diminuiu. Ao contrário, só fez crescer na década seguinte à criação do PIS/PASEP. De um saldo devedor equivalente a R\$ 1.867.000.000,00 (um bilhão, oitocentos e sessenta e sete milhões de reais) em 1970, a dívida do governo federal com a Previdência saltou para R\$6.360.000.000,00 (seis bilhões, trezentos e sessenta milhões de reais) em 1980. cf. OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto de; IWAKAMI BELTRÃO, Kaizô; ALBUQUERQUE DAVID, Antonio Carlos de. **A Dívida da União com a Previdência Social: uma perspectiva histórica**. Rio de Janeiro: IPEA, texto para discussão nº 638, 1999. p. 9-10.

6

Os anos 80: transição para a legitimidade constitucional e avaliação da “política tributária desenvolvimentista”

Foi em meio a uma grave crise econômica⁵⁴ — fator adicional a dificultar a recuperação da receita tributária disponível dos governos subnacionais⁵⁵ — que no início dos anos 80 veio a abertura política; e com ela as eleições para governadores de Estado. Com essas eleições as lideranças estaduais recuperariam poder político e também o Congresso Nacional. Esses três fatos — grave crise econômica, centralização financeira e abertura política — são decisivos para entender as discussões públicas emergentes em torno da política fiscal e ao modelo centralizado, anti-federativo e regressivo erigido pelo regime militar.

Ainda que em meados dos anos setenta o governo houvesse sinalizado o interesse de começar a negociar as isenções de tributos estaduais, e não simplesmente impô-las⁵⁶, é certo também que durante os anos oitenta o endividamento público subnacional e a crise do arranjo tributário ainda se explicam, em boa medida, pelo centralismo autoritário da União. Com efeito, nesse interregno marcado pela abertura

⁵⁴Inflação: o índice de preços ao consumidor no Rio de Janeiro indicava variação próxima de 100% a.a.; endividamento externo: 70 bilhões de dólares, o que significava ser dez vezes maior do que era no início dos anos 70, e crescendo; queda das exportações e forte recessão (PIB caindo de 7,2 e 9,1 em 1979 e 1980 respectivamente, para (-3), 1,1, (-2,8) em 1981, 1982 e 1983), cf. BRESSER PEREIRA, op. cit., 1987, p. 226; PAIVA ABREU, *A ordem...* op. cit., 1990, p. 408-412.

⁵⁵Ver Tabela II, *Anexo*.

⁵⁶Com todos os problemas típicos de um regime não democrático, a criação do CONFAZ (Conselho de Política Fazendária), pela Lei Complementar n.24, de 7 de janeiro de 1975, foi um exemplo desse novo espírito de liberdades públicas. Essa lei estabelecia que as isenções ou quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resultasse redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus deveriam, a partir daí, ser conveniados entre União e Estados, em reuniões para as quais tivessem sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. As reuniões realizar-se-iam com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação, mas a concessão de benefícios dependeria sempre de decisão *unânime* dos Estados representados, ainda que sua revogação total ou parcial dependesse de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. Cf. Art. 1º e 2º, respectivamente.

democrática ocorreram três importantes eventos políticos que selariam a configuração do sistema tributário brasileiro para os anos noventa.

O primeiro foi a votação da Emenda Constitucional n. 23, também conhecida como *Emenda Passos Pôrto*, no ano de 1983, em favor da reformulação do federalismo fiscal. O segundo foi o importante “*Simpósio sobre um Novo Sistema Tributário*” promovido pelo Senado Federal e pela Câmara de Deputados no ano de 1984, onde, além das questões federativas, também foram debatidas, abertamente, por diferentes representantes da sociedade, as relações entre a política fiscal do regime militar, o déficit nas contas públicas, a inflação e a injustiça fiscal. E o terceiro, e também o mais importante de todos pelos reflexos na ordem jurídica atualmente em vigor, foi a *Assembléia Nacional Constituinte*, reunida a partir de 1987.

a. A Emenda Passos Pôrto

No Parecer oral proferido na sessão conjunta de 23 de novembro de 1983, o Senador Passos Pôrto, relator da proposta de Emenda apresentada pelo Senador Affonso Camargo, abriu definitivamente o caminho do que seria, a partir daí até a Revisão Constitucional de 1995-96, a reação dos Estados sobre aspectos constitucionais da tributação no Brasil.

A proposta de Emenda Constitucional que ele apresentava naquele dia, junto com outras cinco, tinha a pretensão de revelar a insatisfação dos Estados e Municípios e o “espírito do processo de abertura política do Brasil”⁵⁷. O parlamentar disse ao Plenário

⁵⁷ BRASIL. Senado Federal. Parecer proferido na sessão conjunta de 23 de novembro de 1983, sobre as Propostas de Emenda à Constituição, n. 22, 23, 38 e 40, de 1983. Relator: Senador Passos Porto. *Revista de Finanças Públicas*, n.356, out-dez, 1983. p. 6.

que via nos tributos um importante instrumento de composição do poder, e que, por essa razão, transferi-los aos Estados e Municípios “mesmo em pequena parcela, haveria de servir para dar a esses entes públicos mais autoridade política e mais independência”⁵⁸.

Se bem que tenha dado nova e atualizada configuração à Contribuição de Melhoria, retirando-lhe a mera feição de contraprestação ao custo de obras públicas, para instituí-la em razão do benefício particular sobre imóveis por ocasião de obras públicas, essa Emenda, antes se notabilizou pelas mudanças ensejadas no âmbito das relações federativas. Esse era, afinal, o “espírito da abertura política” após a realização das eleições diretas para Governador de Estado em 1982: descentralizar o poder⁵⁹.

Os Estados foram autorizados, a partir de então, por exemplo, a negar crédito do ICM nas operações isentas e naquelas em que ocorriam não-incidência, o que, se de um lado não agradava empresários que compravam bens de estabelecimentos isentos, era sem dúvida uma maneira de aumentar a arrecadação estadual.

Outra mudança viabilizadora de aumento da arrecadação Estadual foi a instituição — ainda que para ser efetivada paulatinamente durante os anos de 1984 e 1986 — de uma antiga reivindicação dos Estados: a inclusão do IPI na base de cálculo do ICM, no caso dos cigarros. De acordo com as regras anteriores o IPI sempre prevalecia quando da incidência de ambos os tributos, regra flagrantemente favorável aos cofres federais.

Também a fatia do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, que

⁵⁸ id. *ibid.*, p. 6.

⁵⁹ Cf. ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira**. São Paulo: Hucitec, USP, 1998. p. 96-7.

pela redação da Emenda n. 1 de 1969 era de 40% para Estados, Municípios e Distrito Federal, elevou-se para 60% (40% para os Estados e 20% para Municípios). Porém, nesse caso a mudança não teve um impacto favorável muito significativo para as finanças subnacionais por causa das negociações realizadas com o governo central. Tendo em consideração os protestos do então Ministro Delfim Neto — que advogava ser inflacionária essa alteração, pois acarretaria um aumento dos preços dos combustíveis — a Comissão Mista acertou com o Palácio do Planalto uma elevação gradual desses repasses durante os anos de 1984 (44%), 1985 (48%), 1986 (52%), 1987 (56%), 1988 (60%)⁶⁰.

Quanto aos Fundos de Participação, passados quase quinze anos de absoluto predomínio federal, voltaram a ser importantes para os tesouros subnacionais. A quota-parte do IPI e IR, que por disposição da Emenda Constitucional n. 17, de 02 de dezembro de 1980 destinava 11% para o FPE e FPM subiu para 14% e 16%, respectivamente. Todavia, mesmo aqui os impactos financeiros não foram imediatos. No ano de 1984, pelo menos, o percentual para o FPE subiria para 12.5% e para o FPM de 13.5%, de modo que só a partir de 1985 é que os novos índices se aplicariam integralmente.

Como se pode ver, essa Emenda teve um alcance político importante para as relações financeiras intergovernamentais no Brasil. É certo que ela não trouxe uma redefinição dos fundamentos econômicos da tributação — quer dizer, não enfrentou o reaparecimento da cumulatividade das Contribuições Sociais — nem tampouco trouxe respostas para diminuir desigualdades sociais e regionais. Mas a essas alturas, recuperar os princípios econômicos do federalismo já era um passo à diante na reorganização das contas estaduais e municipais.

⁶⁰ Cf. Emenda Constitucional n. 23/83, Art.4º., In: BRASIL, op. cit., 1983.

Esse o sentido, ao que tudo indica, da afirmação feita pelo Senador Passos Pôrto, em seu Parecer escrito sobre os cinco projetos de Emenda:

As cinco emendas constitucionais ora sob exame desta Comissão Mista não visam, evidentemente, a uma reforma tributária global, posto que um projeto de reforma tributária tem que estar articulado com uma proposta de desenvolvimento econômico e social do País a médio e longo prazos. Como o instante político, social e financeiro do País só permite ao Governo Federal administrar as crises de curto prazo, resta-nos a alternativa de realizar um conjunto de reajustes no sistema tributário, por via constitucional, que atenua, para os Estados e Municípios, a atual crise fiscal, a qual, se não sofrer um processo de reversão, poderá levar a Federação a um período de grande instabilidade política.

Basicamente, os programas de investimentos dos Estados e Municípios vinham sendo financiados através de empréstimos externos e internos, porque a receita tributária era insuficiente para gerar um superávit corrente após o pagamento das despesas de pessoal, custeio e encargos da dívida. Na realidade os Estados e Municípios se endividaram para financiar as políticas do Governo Federal.

Cumpre-nos, então, de imediato, proceder à elaboração de um projeto de caráter nitidamente financeiro que acuda à crise vigente nos Municípios e nos Estados da Federação. (...). O objetivo central do momento atual é aumentar a receita tributária dos Estados e Municípios; a restrição que lhe corresponde é de não prejudicar os resultados da expansão do comércio exterior do Brasil e nem os desdobramentos da política anti-inflacionária.(...)⁶¹.

A tabela VI pode confirmar o que foi dito sobre a extensão dos efeitos dessa Emenda. Note que a partir da entrada em vigor da EC n.º 1 de 1969, que oficializou a centralização política e financeira da União, houve uma tendência decrescente na arrecadação dos Estados. Mas depois que a Emenda Passos Pôrto entrou em vigor tal situação foi modificada ⁶².

b. O Senado Federal discute a política fiscal

Entre os dias 4 e 6 de junho de 1984, a Casa de representação dos Estados, no Congresso Nacional, sob a direção do Presidente da Comissão Especial sobre Reforma Tributária, Senador Cid Sampaio, reuniu intelectuais de diversas universidades

⁶¹ BRASIL, op. cit., 1983. p. 11.

brasileiras, além de Secretários de Estado, de Economia, Finanças, e políticos de todas as unidades da federação para promover uma grande avaliação dos problemas da tributação no Brasil e suas relações com a política econômica.

Nesse encontro foram discutidos todos os problemas que, mais tarde, seriam levantados novamente na Assembléia Nacional Constituinte, e que, como era de esperar, deveria tê-los resolvido⁶³.

Dentre tantas, eis algumas das principais idéias apresentadas aos Senadores naquela ocasião.

O então Secretário da Receita Federal (Francisco Dornelles), por exemplo, apontou cinco desvios da concepção original do sistema tributário brasileiro, a partir da política de incentivos criada durante o “milagre econômico” (1968-1974). Em seu ver, o primeiro grande problema ocorreu com o Imposto de Renda (IR). É que o governo federal, ao instituir muitos incentivos setoriais, comprometeu a própria capacidade arrecadatória desse tributo bem como a possibilidade de ser implementada uma política de tributação progressiva! Segundo Francisco Dornelles, em meados dos anos oitenta o regime jurídico do IR

a) (...) beneficiava grandemente as *holdings* pessoais e os que recebiam ganhos e rendimentos de capital; b) [incidia de modo] (...) uniforme para as pequenas, médias e grandes empresas; c) [onerava] o lucro inflacionário das empresas; d) [não era exigido de modo antecipado] para os rendimentos dos profissionais liberais e locadores de imóveis, o que configurava um tratamento desigual relativamente aos assalariados, e; e) [tolerava] uma defasagem muito grande entre o período-base do imposto e o momento de seu pagamento, ou de sua restituição, o que, em período de inflação elevada, provocava grandes distorções, prejudicando ora o fisco, ora o contribuinte⁶⁴.

⁶² Ver Tabela VI, *Anexo*.

⁶³ As páginas que seguem fazem uma espécie de sistematização das críticas levantadas no Simpósio. O propósito disso é antecipar ao leitor o quanto já estava amadurecida, em meados dos anos oitenta, a compreensão dos grandes problemas do sistema tributário brasileiro e que, por isso, os Deputados Constituintes de 1987 não se depararam com novidades. Espera-se que isso permita um julgamento mais adequado da qualidade da reforma tributária promovida pela Assembléia Nacional Constituinte de 1987.

⁶⁴ BRASIL. Senado Federal. **Simpósio sobre um novo sistema tributário**. Brasília. p. 24.

No Imposto sobre Produtos Industrializados, segundo o mesmo autor, estaria o segundo grande desvio. É que com o tempo esse tributo passou a incidir também sobre a produção de bens de consumo popular. Isso, de um lado, representou uma ampliação exagerada de seu campo de incidência, o que não só o tornou excessivamente semelhante ao ICM como também distorceu os fundamentos de sua criação: ao aumentar o seu campo de incidências, ficou comprometido seu traço mais característico, o de ser um tributo seletivo.

O terceiro problema, para ele, centrava-se na política de incentivos fiscais com apoio em tributos originalmente concebidos para atender finalidades exclusivamente fiscais. Mereceu censura do Secretário da Receita Federal a grande gama de isenções que o governo central criou para Imposto estadual sobre Circulação de Mercadorias e também para o Imposto municipal sobre Serviços. O procedimento de a União estabelecer incentivos regionais com renúncia de receitas que não eram suas demonstrou-se absolutamente despropositado visto que desvirtuou completamente os fundamentos do Imposto sobre Valor Adicionado no Brasil, que apesar de todas as críticas em contrário, foi bipartido em 1966.

É bem sabido que o Brasil sempre foi um país com profundas desigualdades econômicas regionais. Desse modo, os Estados menos desenvolvidos arrecadariam, necessariamente, menos do que os outros com a bipartição do IVA. Por isso é que no projeto da Reforma de 1965 a criação dos FPE e FPM era indispensável. Só isso poderia dar sentido a um IVA bipartido no Brasil. Assim, a União ficaria com o IPI, o que por direito concentraria a arrecadação no governo central, mas isso para viabilizar uma distribuição mais equitativa dos resultados arrecadados. Ainda que essa tenha sido a orientação dos reformadores, disse o secretário, assim que o governo central diminuiu as

quotas-partes do IPI e do IR para as unidades subnacionais e começou instituir isenções heterônomas, distorceu o modelo originário.

Por fim, Dornelles criticou também o fato de ser muito indefinida a competência da União para criar Contribuições. Em seu ver isso “provoca a existência de um número excessivo [delas], com fatos geradores inadequados e bases de cálculo idênticas às de [outros] tributos”⁶⁵.

Dornelles lembrou ainda, em relação às condições do federalismo fiscal brasileiro, que as decisões políticas e administrativas continuavam muito centralizadas e que a superposição de competências entre Estados, Municípios e União já deveria ter sido eliminada. Por isso, esse assunto (administrativo) também deveria ser objeto de redefinição por ocasião da reforma tributária, haja vista que a partilha de receitas precisa ser condizente com as responsabilidades administrativas de cada unidade federada.

Outro convidado foi Fernando Rezende, do Departamento de Economia da Fundação Getúlio Vargas. Ele manteve a crítica que Dornelles dirigiu à sobreposição de competências constitucionais entre as unidades federadas. Ao que parece, ambos viam nessa estrutura jurídica do federalismo brasileiro algo pouco racional do ponto de vista dos seus custos operacionais.

Mas Rezende trouxe à discussão um outro tema muito controvertido: o da carga tributária. Ele argumentou que apesar das mudanças realizadas ao longo dos anos 70, a carga tributária brasileira manteve-se relativamente estável. O que poderia explicar, então, no início dos anos 80, a sensação de excesso de tributação? De modo singelo o autor pontuou que era mais a sua má distribuição sobre as classes sociais brasileiras do que propriamente a quantidade de tributação. Rezende levantava assim o

tema da falta de equidade fiscal inerente ao programa de tributação desenvolvido pelo regime militar: “Individualmente, o ônus da tributação é pesado sobre alguns segmentos da sociedade, mas, coletivamente, é pequeno em face do grau de iniquidade que ainda persiste na repartição da carga de tributos”⁶⁶.

Por outro lado, Rezende mencionou a ocorrência de um fenômeno pouco percebido que vinha ocorrendo, e se acentuando, a partir de fins dos anos 70: tratava-se da “mudança acentuada nos padrões de financiamento do setor público brasileiro”. De acordo com ele, cada vez mais as receitas não fiscais — como as provenientes de contribuições sociais, de endividamento e de receitas tarifárias — estavam se convertendo na principal fonte de financiamento do gasto público. Muito embora essa não fosse a idéia original, a partir de 1969

Paralelamente ao sistema regular de transferências (...) o que se expandiu, de forma cada vez mais significativa, foi um sistema não regular de transferências, baseado em normas não inscritas na Constituição e sujeito a regras muito instáveis de comportamento. Recursos dessa natureza são repassados através de programas especiais, pólos de desenvolvimento, convênios e fundos diversos para os quais o acesso depende de um processo de negociação que é muito mais danoso do ponto de vista do grau de autonomia de governos estaduais e municipais⁶⁷.

Agora cabe perguntar: se de fato isso estava ocorrendo — e há bons indícios para dar credibilidade ao argumento de Rezende — então qual o sentido das regras constitucionais que visavam assegurar uma rígida repartição de alguns tributos federais com Estados e Municípios?

⁶⁵ id. *ibid.*, p. 29.

⁶⁶ id. *ibid.*, p. 52.

⁶⁷ id. *ibid.*, p. 53.

Em verdade, a idéia de rigidez constitucional para coibir inovações e também para assegurar uma justa partilha da arrecadação entre as unidades federadas e uma boa distribuição regional de recursos — absolutamente indispensável para o êxito do modelo de 1965 — estava perdendo inteiramente sua funcionalidade com a expansão dessas fontes alternativas de receitas públicas.

Segundo o depoimento do Senador Passos Pôrto, a explicação disso poderia ser encontrada no crescimento do déficit público e na inflação. O governo federal deve ter realizado tais mudanças para atrelar recursos ao enfrentamento desses críticos problemas macroeconômicos dos anos oitenta. “As transferências dos tributos para tapar o buraco do orçamento monetário e das estatais é um fato evidente e muito recente. O tributo, no Brasil, está servindo, ultimamente, também à política de combate ao déficit público”⁶⁸.

Esse uso fiscalista dos recursos tributários deu margem a muitas críticas no Simpósio. José Serra⁶⁹, em sua fala, fez a seguinte síntese delas. Para ele, as críticas àquele sistema tinha cinco pontos comuns: em primeiro lugar admitia-se que era baixa carga tributária global em face do crescimento das necessidades financeiras governamentais, em especial com pagamentos de juros de dívida. A segunda opinião comum tocava na questão de equidade: era grande também a inquietação com o crescimento do número de impostos indiretos e o caráter regressivo que o sistema ia assumindo⁷⁰; em terceiro lugar havia muita queixa em relação à concentração da

⁶⁸ id. *ibid.*, p. 153.

⁶⁹ id. *ibid.*, p. 431.

⁷⁰ No que se refere ao caráter regressivo daquele sistema, e para que ele fosse bem percebido, havia uma simulação feita pelo professor Elis — dizia Carlos Lessa — estimando que no início dos anos 80, num intervalo de zero a dois salários mínimos, a carga tributária pessoal era da ordem de 32 a 33% da renda, ou seja, o cidadão que obtinha uma renda neste intervalo transferia ao poder público 1/3 de seus rendimentos, enquanto que o grupo de renda num intervalo de 50 a 100 salários mínimos estaria transferindo apenas 18%. Então, distribuir renda e descentralizar o poder político e financeiro aos

arrecadação nas mãos da União. A essas alturas ela mantinha aproximadamente 70% da receita tributária disponível e não a usava exclusivamente em investimentos e programas sociais, mas também para financiar a política de endividamento, o que inviabilizava novos projetos de desenvolvimento regional. E por fim dizia-se que para atender a novas finalidades o sistema tornara-se excessivamente complexo.

Apesar de a inflação e o déficit público serem problemas gravíssimos à época⁷¹ — João Sayad e Maria da Conceição Tavares foram taxativos: esses dois temas não poderiam, de modo algum, fazer parte da agenda da reforma tributária, como queria o governo.

Em primeiro lugar, argumentam, porque o déficit público que se acumulou na economia brasileira a partir de 1974 foi intencional, isto é, fazia parte de uma estratégia de desenvolvimento econômico. Desse modo, não poderia surpreender a ninguém, muito menos ao governo. Ao olhar para o aspecto meramente financeiro da questão tributária o governo central estaria priorizando a elevação da carga — à época algo em torno de 25% do PIB, sendo que a União ficava com quase três quartos da receita disponível⁷². Mas isso, em tempos de recessão, só agravaria o quadro econômico e a concentração de poder na esfera federal. Aliás, dizem eles, foi exatamente essa preocupação oficial com o controle do déficit que fez ressurgir a política tributária fiscalista no Brasil, muito semelhante à existente antes da reforma de 1965.

Estados e Municípios seriam os temas que deveriam orientar a reforma. A discussão tributária deveria associar-se, assim, à redefinição das competências administrativas das unidades federadas, já que a sobreposição de competências além de gerar paralisia governamental, pois nesse caso não há responsáveis claramente definidos pelas políticas sociais, promove também gastos administrativos desnecessários o que, em tempos de déficit público, seria inaceitável.

⁷¹ A dívida externa registrada total do Brasil saltou de US\$12.571,5 bi, em 1973 para US\$81.319,2 bi, em 1983, e a inflação média do período 1980-1984 ficou em 131,5% ao ano. Cf. PAIVA ABREU, *A ordem...* op. cit., 1990. p. 404 e BRESSER PEREIRA, MARAVALL José Maria; PRZEWORSKI, Adam. *Reformas Econômicas em democracias novas*. Uma proposta social-democrata. Trad. Antonio S. Rocha. São Paulo: Nobel, et alli, 1996a. p. 63.

⁷² Ver Tabela VII e VIII, *Anexo*

De fato, essa questão não poderia ser despolitizada e reduzir-se a uma questão meramente técnico-financeira. Ela tinha, na verdade, duas outras faces: uma econômica e a outra política.

João Sayad apontou que a União poderia obter os recursos adicionais de que precisava por outros meios tão lícitos quanto o tributário, como a emissão de moeda ou de títulos públicos. De outro lado, “nenhuma nação civilizada — dizia Maria da Conceição Tavares — aceita pagar, através de impostos, este tipo de questão. Crédito, endividamento se resolve com mais crédito, endividamento, ou com uma mudança na regra do jogo, ou com uma discussão das taxas de juros. Não se paga com recursos dos contribuintes, que são feitos para servir aos contribuintes⁷³”.

Desse modo, os dois autores procuraram demonstrar que o imprescindível mesmo era um programa amplo de reformas do setor público. O Brasil precisava redistribuir o poder e retomar o crescimento econômico e não de micro-reformas para administrar o problema do déficit e atender a orientações do FMI.

Quanto ao problema do combate à inflação, dizia Sayad, “todos estão cansados de saber, que ela é uma inflação que tem um volume de inércia, de tradição e cultura, que dura, pelo menos 50 anos, desde que a Fundação Getúlio Vargas iniciou a confecção e a publicação de seus índices de preço.”⁷⁴. Por força disso, seria inconseqüente pretender aumentar a tributação no Brasil para conter a demanda, supostamente geradora das altas taxas inflacionárias. Sayad, no fundo, queria demonstrar, numa palavra, que o diagnóstico do governo a respeito das causas da inflação era equivocado: a inflação não era de demanda. Por isso, tributação e inflação

⁷³ BRASIL, op. cit., 1984. p.196

⁷⁴ id. ibid., p. 118.

deveriam ser reconhecidos como problemas distintos e que mereciam tratamento em separado.

c. Os quatro grandes problemas da “política tributária desenvolvimentista”

Como se pode perceber, muitas haveriam de ser as críticas levantadas perante a Comissão Mista de Reforma Tributária na Assembléia Nacional Constituinte. É que, como se pretendeu demonstrar, já havia um consenso, em meados dos anos oitenta, em torno, pelo menos, de quatro grandes problemas.

Em primeiro lugar, era grande a insatisfação com a transição de um sistema tributário que tinha racionalidade econômica, o de 1965, para uma *política tributária puramente fiscalista*. A bem da verdade, a elevação da carga tributária, ensejada pela criação das Contribuições especiais e pelos aumentos de tributos ocorridos a partir de 1975, foi feita à revelia de qualquer preocupação com a neutralidade econômica ou com a equidade social. Ela se explica, antes, pela decisão política do governo central de utilizar recursos tributários para conter a inflação⁷⁵ e diminuir o déficit público⁷⁶.

⁷⁵ Que apesar da insistência do governo e do FMI em qualificá-la como uma inflação de demanda, isto é, como se sua causa fosse o excessivo volume de moeda em circulação, já estava estabelecido, especialmente entre pesquisadores da Fundação Getúlio Vargas, da USP e da Puc-Rio desde o início dos anos oitenta que ela era, na verdade, uma inflação “inercial”, isto é, cultural, tradicional, incorporada ao dia-a-dia do mercado brasileiro por meio de uma indexação informal da economia gerada pela expectativa dos agentes em manter os seus níveis de renda. Era, nas palavras de um dos principais formuladores da teoria da inflação inercial, Bresser Pereira, o “resultado do conflito distributivo entre empresas e empresas, entre capitalistas, burocratas e trabalhadores para manter sua participação na renda. Através da indexação informal, realizada através de reajustes defasados, os preços relativos vão sendo continuamente equilibrados e desequilibrados”. (BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **A inflação decifrada**. Revista de Economia Política. v.16. n.3, p. 7. 1996.) Isso indica que nada adiantavam medidas como tablitais para manter os preços ou então “confiscar” recursos privados para diminuir o volume de moeda em circulação. A causa da inflação brasileira era cultural. Esse foi, aliás, o enfoque adotado pelos mentores do “Plano Real” em 1994. A esse respeito, consultar tb. BACHA, Edmar. **O Plano Real: uma avaliação**. In: O Brasil Pós-Real: a política econômica em debate. MERCADANTE, Aloísio (Org). Campinas, SP: Unicamp. IE, 1998. p. 11-70; BAER, Werner. **A economia brasileira**. trad. Edite Sciulli.

Em segundo lugar, instigava o *caráter regressivo* que o sistema passou a ter por causa da elevação da tributação indireta e pela ausência de políticas para pequenas e média empresas, ou para redução de custos tributários nos produtos da cesta básica. Nada disso é compatível, afinal, com os princípios da justiça fiscal.

O terceiro grande problema estava na política de incentivos, realizada com base no Imposto de Renda e no Imposto sobre Produtos Industrializados — principais tributos federais sujeitos à repartição com Estados e Municípios — e no Imposto estadual sobre Circulação de Mercadorias e no Imposto municipal sobre Serviços — principais tributos dessas unidades federadas. A estratégia de fomento ao crescimento econômico criada unilateralmente pela União gerou uma *crise política entre o governo central e Estados*. É que a excessiva atividade legislativa exercida pela União sobre impostos subnacionais aumentou a dependência de Estados e Municípios por maiores transferências negociadas com o governo central. Essa dependência financeira, porém, gerou também uma dependência política, uma vez que a União solicitava, como contrapartida, a assinatura de acordos e convênios relacionados com programas de interesse nacional, mas que nem sempre envolviam interesses do Estado que solicitava o empréstimo. Essa política de incentivos provocou também um maior endividamento dos Estados, visto que eles passaram a emitir títulos públicos como alternativa à escassez de receitas tributárias.

Em quarto e último lugar pode ser dito que a crise do sistema tributário tinha ligações com a má distribuição de competências administrativas prevista na Constituição. A *sobreposição de tarefas entre os diferentes governos* só expandia,

São Paulo: Nobel, 1996. p.135-218; BATISTA Jr., Paulo Nogueira. **O Brasil depois do Plano Real**. In: - _____. *A economia como ela é...* São Paulo: Boitempo, 2000. p.107-120.

⁷⁶Gerado por decisões políticas do próprio governo central, como por exemplo o pagamento, no orçamento das Estatais, de juros pela captação de recursos no sistema financeiro internacional para

inconseqüentemente, os gastos administrativos. Portanto, qualquer programa de reforma tributária só poderia ter êxito se com ele houvesse uma reformulação dos critérios que autorizam os gastos governamentais.

Todos esses temas apontavam para a necessidade de pensar uma política tributária contextualizada com uma reorganização do setor público brasileiro. Era preciso enfrentar o endividamento das estatais federais, dos Estados e Municípios, bem como reavaliar as relações entre eles. Era preciso também estabilizar a economia, pois a ameaça de hiperinflação com recessão só deteriorava as finanças públicas. Essas pareciam ser as causas do caráter “fiscalista” daquele sistema tributário. E como um bom sistema tributário não pode ser fiscalista, mas precisa ter racionalidade econômica e ser equitativo, o momento adequado para a reforma do setor público brasileiro parecia ser o da Assembleia Nacional Constituinte, pois nessa ocasião os problemas herdados do regime militar deveriam ser analisados com objetividade e enfrentados pela sociedade civil através de seus legítimos representantes. Resta ver em que medida os deputados constituintes encamparam essa idéia.

POLÍTICA TRIBUTÁRIA EM TEMPOS DE REFORMAS ESTRUTURAIS

1

A Assembléia Nacional Constituinte e os novos problemas fiscais

Em 1985, pelo Decreto nº 91.157, de 18 de março, o então Vice-Presidente da República, no exercício do cargo de Presidente, José Sarney, e o Ministro do Planejamento João Sayad, criaram uma nova Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira (CRETAD). Ela foi composta basicamente por técnicos do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) com a incumbência de elaborar um estudo que embasasse uma nova reforma tributária.

A Comissão concluiu seus trabalhos em fevereiro de 1987. O projeto elaborado por ela ficou conhecido como “Projeto IPEA” e foi apresentado pelo governo à Assembléia Nacional Constituinte como seu projeto oficial. Por essa razão, ele foi muito debatido e também deu origem a vários dispositivos do atual sistema nacional tributário.

Dois integrantes daquela comissão — Fernando Rezende e José Roberto Rodrigues Afonso — publicaram, em 1987, um estudo¹ com o propósito de relatar não só o pro-

¹ REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto Rodrigues. *A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição*. Rio de Janeiro: IPEA, 1987.

cesso de reforma do sistema tributário na Assembléia Nacional Constituinte mas especialmente verificar as modificações que o “Projeto IPEA” sofreu.

De acordo com esse estudo, então, pode-se dizer que o capítulo tributário foi um dos que mais fácil e rapidamente avançou para a aprovação². E isso por causa de um amplo acordo que já havia sido estabelecido a partir de meados dos anos 80 entre as lideranças políticas das diferentes regiões do país. A propósito, foi justamente para a questão regional que as grandes preocupações convergiram. Pode-se dizer até que a principal preocupação da ampla maioria dos congressistas na matéria tributária era diminuir as receitas da União em favor dos Estados e Municípios³.

Se por um lado o foco principal da matéria tributária na Assembléia Nacional Constituinte foi o federalismo fiscal, a concepção que norteou as decisões dos parlamentares não foi a de um federalismo cooperativo, propício a um desenvolvimento econômico mais homogêneo. Embora o Brasil, a essas alturas, fosse um país que já vivera a dura experiência de vinte anos com dirigismo econômico centralizado — sem conseguir promover um desenvolvimento econômico distribuidor de renda — a concepção de federalismo que se firmou com a abertura democrática em nada avançou nesse problema crônico. Foi praticamente a mesma de quase um século atrás, com a “política de governadores”: novamente “federalismo” significaria a pura descentralização de poder, isto é, descentralização de receitas tributárias para os Estados⁴.

² id. *ibid.*, 1987. p. 5.

³ Cf. ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira**. São Paulo: Hucitec, USP, 1998. p. 104 e ss; e OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Crise, reforma e desordem do sistema tributário nacional**. Campinas: Unicamp, 1995a. p. 70, 86-89.

⁴ Essa descentralização foi promovida com base em quatro grandes medidas: a primeira foi a elevação dos índices do FPE e do FPM. Esse índice, que era de 5% em 1969, passou para 6% nos anos de 1976 a 1978 e 9% em 1979, com mais 2% para o Fundo especial (EC, n. 5/75). Daí foi para 11% em 1980, mantidos mais 2% para o Fundo Especial; subiu para 14% para o FPE e 16% e 17% para o FPM com a EC Passos Porto em 1982 e com a EC 27/85, respectivamente. Em 1988 progrediu ainda mais; a quota do FPE saltou para

Prova disso está no descuido dos Deputados Constituintes para com outros aspectos fundamentais de um federalismo cooperativo, como a reformulação da distribuição das competências administrativas entre governo central e subnacional, por exemplo. Esse assunto, muito enfatizado ao longo dos anos oitenta foi deliberadamente deixado para o futuro. Todavia, é mais do que sabido que toda descentralização de receitas de impostos deve ser feita a partir de um cálculo, ainda que aproximado, em torno do volume de gastos com políticas públicas que a pessoa política tem ou terá. Muito embora isso pareça trivial, a descentralização de receitas promovida pelas novas regras constitucionais não foi acompanhada, diretamente, de uma descentralização de responsabilidades administrativas. Então, apesar de perder receitas, a União continuou concentrando uma quantidade significativa de atribuições típicas de governos locais⁵.

Isso provavelmente ajuda a compreender, em parte, a quantidade de reformas descentralizadoras que o governo federal se propôs a implementar nos anos noventa para as

21,5%, a do FPM para 22,5% e mais 3% foi destinado ao Fundo para financiamento do setor produtivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste. A segunda medida foi dar maior autonomia aos Estados para poderem legislar e definir alíquotas do ICMS, especialmente nas transações internas. A terceira foi aumentar a participação dos Municípios nas receitas com ICMS que, de 20% no regime anterior, passou para 25% com a manutenção dos 50% de participação na arrecadação do IPVA, imposto novo criado em 1985 (EC 27). A quarta dessas importantes medidas descentralizadoras em favor das unidades subnacionais foi a inclusão dos antigos impostos únicos federais na base de cálculo do novo ICMS (Art. 155 § 3º. – EC n.3/93)

⁵ Isso aparece com mais evidência no art. 23 da Constituição vigente. Ele define as competências administrativas partilhadas entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Todavia, até o presente momento o Congresso Nacional não decidiu, por Lei Complementar, quais dessas atividades deve ser implementada por esses distintos governos. No fundo, a falta de regulamentação desse dispositivo mantém a sobreposição de atribuições administrativas, quanto não envolve o governo central em assuntos que, pelas peculiaridades das populações locais, deveriam ser dos governos subnacionais. Assim ocorre nos seguintes casos previstos no art. 23 da Constituição Federal: cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico; combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos; registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios; estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito.

áreas como a saúde, educação fundamental e controle de gastos. Entretanto, esse é um problema ainda mal resolvido.

O problema da repartição de encargos continua sem solução. O Projeto “IPEA” reconhecia, desde o início, a impossibilidade e a inconveniência de a Constituinte definir com precisão os encargos atribuídos ao governo federal, aos estados e aos municípios. É impossível delimitar competências, tendo em vista a diversidade de situações que caracteriza a Federação brasileira no tocante à capacidade técnica, administrativa e financeira. Como alternativa, foi proposta a criação de um Programa de Descentralização apoiado por fundo financeiro específico, que deveria assegurar um processo gradual, e não impositivo, de transferência progressiva de responsabilidades. O programa de descentralização, tal como proposto, nunca despertou grande entusiasmo. (...) Uma questão importante impede a solução “natural” para o problema da descentralização de atribuições. É que a distribuição de ganhos de arrecadação entre Estados e Municípios será bastante desigual. Devido às diferenças de desenvolvimento e, em grande parte, aos critérios de ratio das transferências, a variação das taxas esperadas de crescimento na arrecadação estadual e municipal é muito distinta⁶.

a. A rescentralização unilateral de receitas e o surgimento de um novo conflito federativo

Como a Assembléia Nacional Constituinte não promoveu nenhuma compensação especial para a União, apesar das perdas de receita ela que sofreu com a nova redação constitucional dos fundos de participação e do ICMS, o Governo Federal tomou a iniciativa de recuperar suas finanças a partir de uma ampla reforma para diminuir gastos do setor público, ao mesmo tempo que consolidaria uma política tributária fundada em Contribuições Sociais.

É certo que a União poderia, antes disso, ter exercido sua competência legislativa tributária residual. Porém, de acordo com a redação do art. 154, I da Carta de 1988, ela

⁶ REZENDE, F.; AFONSO, J.R. R., op. cit., 1987. p. 14, 16.

pode instituir apenas impostos não previstos no sistema tributário; e além disso, eles devem ser não-cumulativos e não ter o mesmo fato gerador ou base de cálculo dos já existentes.

Muito embora evitar a dupla incidência ou a bi-tributação seja indispensável a um bom sistema tributário num estado federado, a redação que foi dada a esse dispositivo praticamente inviabilizou a ampliação de receitas federais pela via de novos impostos, uma vez que os já previstos no sistema tributário nacional incidem praticamente sobre todas as bases econômicas tradicionais.

De outro lado, é preciso lembrar que no início dos anos 90 a carga tributária era, como ainda é, pequena para atender as necessidades financeiras da União, e precisaria crescer, sob pena de comprometer o programa de estabilização criado em 1994⁷.

Não obstante, não parece procedente criticar a descentralização de receitas tributárias promovida pelos Constituintes, como se ela, por si só, tivesse causado as atuais dificuldades financeiras da União. As contas federais deterioraram-se na década de 90, como se sabe, mas por outros motivos, muito pouco relacionados, aliás, com a redefinição do federalismo fiscal em 1988⁸.

⁷ Cf. BATISTA Jr., Paulo Nogueira. Estado e empresários: aspectos da questão tributária. **Novos Estudos**, CEBRAP, n. 41, mar, 1995 e VARSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para discussão n. 583.1998.

⁸ As finanças públicas se deterioraram quando a dívida externa saiu do controle nos anos 80. Com as duas crises do petróleo, de 1973 e 1979, respectivamente, os preços dos combustíveis quadruplicaram e depois dobraram. Para um país como o Brasil que importava aproximadamente 80% do petróleo utilizado pela industrialização, e que tinha um grande parque industrial estatal, esses aumentos tiveram forte impacto sobre o endividamento público haja vista que o governo decidiu absorvê-los, quase inteiramente, para evitar ainda maiores índices de inflação. Além dos choques do petróleo é preciso lembrar também a elevação dos juros do sistema financeiro americano em 79, que por gerar grave crise internacional dificultou as exportações do Brasil estimulando assim um aumento da dívida externa de 13% do PIB em 1977 para 20% do PIB em 1982 e 29% do PIB em 1987. (cf. ALMEIDA, Paulo Roberto. **O Brasil e as crises financeiras internacionais: visão histórica e reflexos sobre a política exterior, 1929-1999**. Texto-guia para palestra no IV Ciclo de Conferências sobre Política Exterior do Brasil. Brasília: UnB, 1999; BATISTA, Paulo Nogueira. **O Consenso de Washington**. A visão neoliberal dos problemas latino-americanos. In: LIMA Sobrinho, Barbosa, et al.

Se é assim, as novas regras de partilhas tributárias instituídas em 1988 muito pouco tem que ver com a geração do déficit público brasileiro, ou com as crescentes dificuldades financeiras da União na década de noventa. Todavia, esse argumento do déficit público tem sido um dos principais do governo central para justificar aumentos de sua arrecadação com um tributo de péssima qualidade, que são as Contribuições Sociais.

De 1995 até maio de 2000, para que se tenha uma idéia, as receitas com contribuições sociais cresceram 35% em termos reais. A carga tributária, que em 1988 era de

Em defesa do interesse nacional: desinformação e alienação do patrimônio Público. São Paulo: Paz e Terra, 1994; FIORI, José Luís, **Consenso de Washington**. Rio de Janeiro: Banco do Brasil, 04 de setembro, 1996.). Essa dívida foi herdada do regime militar e é decisivo compreendê-la para identificar a principal causa da deterioração do setor público brasileiro nos últimos anos.

Não obstante, a situação das contas públicas agravou-se ainda mais a partir de 1994 por ocasião do plano Real. Só que agora os responsáveis pelo déficit público foram o aumento desmedido dos gastos com pessoal, especialmente inativo, além do pagamento dos juros que financiaram a política cambial do plano de estabilização econômica chamado de "Plano Real". A propósito:

Nos últimos cinco anos a conjugação de elevados déficits interno e externo provocou uma avassaladora expansão dos passivos domésticos (dívida pública a juros elevadíssimos) e das obrigações em moeda estrangeira (passivos privados externos sob diversas formas). Os encargos e as remunerações devidas sobre esses passivos exercem, respectivamente, forte pressão sobre as contas públicas e sobre o balanço de pagamentos. A sustentação do crescimento tornou-se, assim, muito mais difícil. A política econômica fica vulnerável quando as expectativas de mercado se tornam incertas, dificultando a "rolagem" das duas grandes massas de passivos (domésticos e externos), além das necessidades ainda elevadas de financiamento dos déficits público (os juros devidos pesam mais de 7% do PIB ao ano) e em transações correntes com o exterior (déficit na conta de serviços principalmente juros e lucros remetidos superior a US\$ 28 bilhões/ano). COUTINHO, Luciano. Antes que seja tarde demais.... Folha de São Paulo, Brasília, Caderno Dinheiro. p. 2-2, 02/01/2000.

Em complemento a essa idéia, mas em outra ocasião, o mesmo jornal divulgou que

"...De janeiro a novembro do ano passado[1999], os encargos com juros das dívidas interna e externa atingiram R\$ 125,988 bilhões. Desse total, R\$ 47,277 bilhões se devem aos efeitos da desvalorização cambial sobre a dívida pública e R\$ 78,711 bilhões, aos juros normais da dívida. Os elevados encargos da dívida levaram o chamado déficit nominal (receitas menos despesas, incluindo juros) a R\$ 93,214 bilhões no período janeiro a novembro. A cifra equivale a 10,59% do PIB. FOLHA DE SÃO PAULO. *Endividamento em novembro fica em 47,7% do PIB, inferior aos 51,2% projetados no acordo*. Editorial. p. 1-6. 22/01/2000.

E no mês de março de 2000, o mesmo jornal publicou que:

"...Os juros das dívidas internas representaram 7,77% do PIB nos 12 meses encerrados em janeiro, percentual que equivale a R\$ 79,012 bilhões. Essa despesa elevada se explica pela desvalorização e pelo choque de juros ocorrido em 1999, que elevou a taxa que remunera a maior parte dos títulos públicos a um pico de 45% anuais. O governo fixou como meta estabilizar a dívida líquida do setor público em 46,5% do PIB até 2001. FOLHA DE SÃO PAULO. *Números não incluem prejuízos com desvalorização*. Editorial. p. 1-6. 25/3/2000

22,43% do PIB saltou para 30,3% em 1999, e os quase oito pontos percentuais dessa diferença serviram para cobrir gastos com saúde, despesas de funcionalismo, INSS, aposentadorias e benefícios assistenciais e também, é claro, para pagamento dos juros da dívida pública⁹. Convém assinalar que o tributo que financia mais diretamente essas despesas são exatamente as Contribuições Sociais.

Essas despesas tipicamente financiadas pelas Contribuições Sociais não cresceram, entretanto, apenas para o governo central. Estudos recentes¹⁰ demonstram que elas são

⁹ cf. Jornal Valor Econômico de 2 de maio de 2000, caderno Brasil, folha A3.

¹⁰ Nos Estados e municípios mais populosos e mais ricos do Brasil, a Previdência é o fator de desequilíbrio das contas públicas que mais cresce, evoluindo para desbancar a folha de pagamento dos ativos e tornar-se o maior problema econômico. Em Estados como São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Paraná e Rio Grande do Sul, os gastos com inativos aproximam-se dos 40% da folha de pagamento - que, por sua vez, representa a fatia mais substancial da despesa não financeira, que exclui juros e amortizações.

O levantamento mais recente é de 1997. Hoje, segundo projeção do especialista em contas públicas Raul Velloso, o peso dos inativos representa entre 35% e 40% da folha de pagamento dos Estados, em conjunto. Como a folha responde por cerca de 70% da receita líquida não financeira do conjunto dos Estados, a Previdência absorve em torno de 26% dessa receita.

Todos os Estados e cerca de 3 mil municípios possuem regimes próprios de Previdência para seus funcionários. As despesas dos Estados com Previdência este ano somam R\$ 17,9 bilhões, com déficit de R\$ 13,2 bilhões; nos municípios, R\$ 3 bilhões e R\$ 2,5 bilhões, respectivamente; já na União, R\$ 23,3 bilhões e R\$ 18,5 bilhões.

Na União, a despesa com aposentados e pensionistas tem peso bem maior sobre a receita não financeira: 54,8%, para uma parcela de apenas 18,6% para os funcionários da ativa. É que a União arca, também, com o déficit do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), de R\$ 10,9 bilhões. Além disso, o governo federal, em contraste com os Estados, tem demitido servidores maciçamente. "Os Estados, em geral, têm demonstrado falta de disposição de fazer ajustes", observa Velloso.

Mesmo que queiram, no entanto, os Estados e municípios não podem demitir tanto quanto a União. Na repartição de responsabilidades consolidada pela Constituição de 1988, eles ficaram com as tarefas que demandam mão-de-obra mais intensiva, como o ensino básico e, no caso dos Estados, a segurança pública. Ao contrário do governo federal, os governos estaduais e prefeituras não podem criar impostos.

Quase todos os Estados já cobram contribuições dos inativos e contam com essa receita, ao contrário da União, que tenta contornar as barreiras jurídicas para instituí-las. Liminares como a que suspendeu a cobrança no Amazonas deteriorariam a situação dos Estados. Outro problema: a idade média dos servidores estaduais ativos passa de 40 anos.

Pesquisa realizada pelo Ministério da Previdência e Assistência Social em 1996 em fundos estaduais e municipais detectou os seguintes problemas: ausência de base atuarial para definição das contribuições; elevada evasão das contribuições das prefeituras e governos estaduais; confusão entre as contas dos governos e dos fundos; benefícios calculados sobre o salário do cargo mais elevado ocupado pelo funcionário; má administração das reservas.

Segundo Velloso, o "grande conforto" do País é o fato de a receita de São Paulo não estar mais comprometida com a folha de pagamento. A economia do Estado representa quase 40% da economia do País. A folha de pagamento absorve entre 65% e 70% de sua receita. Desses, 26% vão para os inativos. "Melhor que a média", observa o especialista. Em contrapartida, em outros quatro Estados importantes - Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná -, a folha de pagamento representa entre 80% e 90% da receita. A fatia da Previdência varia, mas é algo parecido com o que ela representa na União: 45%.

também um grave problema para governos municipais e estaduais que, todavia, não recebem um centavo sequer do que o governo central arrecada com as Contribuições Sociais. E aí está, sem dúvida, a razão principal para a União ter orientado, no período recente, a sua política tributária em torno dessas Contribuições: elas são receitas exclusivas do tesouro nacional.

É indispensável salientar os efeitos políticos e econômicos dessa estratégia de aumentar o peso das Contribuições Sociais no sistema tributário brasileiro, visto que se de um lado ela prejudica a capacidade competitiva das empresas brasileiras ao institucionalizar a cumulatividade — o que vem dando margem a importantes setores empresariais qualificarem esse fenômeno de “aspecto tributário do Custo Brasil”¹¹ — ao mesmo tempo essa política concentra renda, visto que não só desvirtua o projeto de federalismo cooperativo definido pela Assembléia Constituinte, como também lança o ônus da carga tributária sobre o consumidor, já que as Contribuições Sociais são tributos indiretos fortemente regressivos.

Além das Contribuições já herdadas do regime constitucional anterior¹² o governo federal criou, sob a nova Carta, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a CSLL (Lei n.7.689,15-12-88), a Contribuição Social para financiamento da Seguridade Social, - COFINS - (Lei Complementar n.70, 30-12-91) em substituição ao FINSOCIAL; a Contri-

No Paraná, enquanto a receita líquida aumentou 31% entre 1991 e 1996, o gasto com inativos aumentou 88%. Cerca de 44% deles se aposentaram antes dos 46 anos de idade e 80% antes dos 56. Em Minas Gerais, no mesmo período, o número de inativos cresceu 48,7%. A estimativa é que, no ano que vem, o gasto com inativos chegue a 50% da folha de pagamentos. Para cada coronel da Polícia Militar na ativa, há 26 aposentados; para cada fiscal, 19. Além disso, a média dos benefícios dos inativos da Assembléia Legislativa e do Ministério Público é mais do dobro da média salarial dos ativos”. SANT'ANNA, Lourival. Inativos desequilibram Estados e Municípios. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 7 nov. 1999.

¹¹ cf. MANTEGA, Guido; VANUCCHI (Orgs). **Custo Brasil: mitos e realidade**. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.

¹² PIS/PASEP; FINSOCIAL, FGTS, FUNRURAL, Contribuição Previdenciária, Salário-Educação.

buição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF (Lei 9.539, de dezembro de 1997), e, com a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, a mais nova contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como a signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, isto é, os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa. A Contribuição incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração das obrigações indicadas acima, com alíquota de dez por cento. Vale destacar que só as três primeiras representaram, em 1999, uma arrecadação correspondente a 4,52% do PIB.

Se se considerar que o ICMS, principal imposto dos Estados, arrecadou 6,72% do PIB, e que o Imposto de Renda, o IPI, o IOF, o IExp, o ITR e mais as taxas federais arrecadaram juntos 8,39% do PIB¹³ no mesmo período, pode-se perceber o impacto dessa política tributária de Contribuições¹⁴. Em outras palavras, elas praticamente tomaram um lugar que, na teoria das finanças públicas, sempre foi dos impostos, isto é, financiar políticas públicas de caráter social.

Como se pode constatar, o governo federal elevou significativamente a carga tri-

¹³ Números fornecidos pela Secretaria da Receita Federal e divulgados no Jornal Valor Econômico, de 2 de maio de 2000, caderno Brasil, folha A3

¹⁴ Só para constar, o orçamento da Seguridade Social, que é financiado por Contribuições Sociais (Contribuição Previdenciária, Cofins, CPMF, Contribuição sobre Lucro, PIS/PASEP, e outras) em 1999 obteve uma arrecadação de 10,58% do PIB, mais do que todos os impostos federais arrecadaram juntos.

butária para desafogar as “suas” necessidades financeiras. E por reflexo onerou mais o consumidor do que o empresariado. É que as contribuições sociais repercutem sobre o valor final das mercadorias produzidas, e em cascata. Assim, se o custo tributário de produzir no Brasil é elevado, há evidências empíricas de que para o cidadão assalariado essa política é sentida com muito mais intensidade.

Um estudo¹⁵ recente sobre o impacto da carga tributária sobre os salários, realizado pela Coordenação de Estudos Tributários da Secretaria da Receita Federal, estabeleceu como uma de suas hipóteses que se na tributação indireta praticada no Brasil com o ICMS, PIS, Cofins e IPI, ocorresse transferência *parcial* de carga, isto é, que em última análise empregado e empregadores compartilhassem igualmente a carga que originalmente destina-se apenas aos empregadores, mesmo nessas condições o trabalhador assalariado submeter-se-ia a uma carga fiscal total mais elevada em todos os níveis de renda tomados em consideração, do modo como está exposto no quadro abaixo.

Carga Tributária sobre o Rendimento Assalariado⁽¹⁾ COEFICIENTE DE TRANSMISSÃO= 50%

Nº DE SALÁRIOS MÍNIMOS	CONSUMO	RENDA ⁽¹⁾	TOTAL
	13,13%	19,14%	32,27 %
2	12,80%	19,14%	31,94 %
3	12,38%	19,14%	31,52 %
5	12,15%	20,18%	32,32 %
6	12,03%	21,93%	33,96 %
8	11,17%	22,02%	33,18 %
10	10,69%	22,57%	33,26 %
15	9,91%	23,29%	33,20 %
20	9,13%	26,20%	35,32 %
Mais de 30	6,94%	30,23%	37,17 %

(1) Imposto de renda + contribuição social do empregado + ½ contribuição social do empregador.

¹⁵ RODRIGUES, Jeferson José. **Carga tributária sobre os salários**. Brasília: Secretaria da Receita Federal. Texto para Discussão n. 1, 1998. p. 15.

De fato, a progressividade no imposto de renda não compensa a regressividade da tributação sobre o consumo. Verificou-se que mesmo sendo maior o peso da tributação sobre *renda* para aqueles que recebem mais de 30 salários mínimos, o peso total da tributação para eles e para os que tem dez vezes menos rendas é muito parecido. Isso significa, em outras palavras, que mesmo com a hipótese de que no Brasil o ônus da tributação seja repartido meio a meio entre trabalhadores e empregadores, ainda assim não se elimina a tendência de concentração de renda propiciada por essa política de tributação indireta capitalizada pelas contribuições cumulativas, pois o peso dessa tributação sobre o consumo praticamente elimina o caráter progressivo da tributação incidente sobre a renda dos mais ricos.

Ora, essa rescentralização de receitas tributárias e o agravamento da regressividade do sistema tributário nacional poderiam ter sido amenizados se o governo central tivesse criado, por exemplo, uma política de desenvolvimento regional compensatória. Mas não criou. Ao contrário, o programa de reformas estruturais do setor público implantado a partir do início da década de noventa, do qual fez parte o programa de abertura comercial e financeira, priorizou a privatização do setor produtivo estatal e a diminuição de gastos da administração em geral¹⁶. Nessa medida, o governo federal não coordenou a entrada dos novos investimentos estrangeiros, como também não monitorou a realocação de empreendimentos já instalados no Brasil.

Essa situação deu margem a que o debate em torno da questão federativa, e com ela a da política tributária, fosse colocado em novos termos a partir de então. Diante do crescimento de importância da arrecadação federal com contribuições; da contenção de gastos em nome de um rigoroso programa de ajuste fiscal, e na ausência de políticas fede-

¹⁶ cf. BAUMANN, Renato. O Brasil nos anos 1990: uma economia em transição. In: _____. (Org). **Brasil: uma década em transição**. Rio de Janeiro: Campus: CEPAL, 1999. p.18-39.

rais de desenvolvimento regional, Estados e Municípios passaram a executar, por sua conta e risco, programas especiais para resolver o problema do desemprego e do desenvolvimento em suas respectivas regiões. Com isso, a década de noventa viu algo parecido com uma “substituição de atores” na condução da política tributária para investimentos: os Estados e Municípios ocuparam o lugar da União no manejo dos seus tributos para realizar verdadeira *política econômica*.

Analisar o modo como isso tem sido feito e quais são as consequências que essa situação trouxe para o sistema tributário e para a federação brasileira é o próximo passo deste estudo.

b. Uma política econômica liberalizante e algumas causas do conflito fiscal subnacional

Nos anos 90 a política econômica nacional passou a estar fundada em princípios liberalizantes e desestatizantes¹⁷ que tinham como grandes objetivos estabilizar os preços, ajustar as contas públicas e integrar a economia ao mercado internacional a fim de recupe-

¹⁷ É exemplar nesse ponto o Programa Nacional de Desestatização, criado pela lei 8.031, de 12/04/90 e depois reiterado pela lei 9.491, de 09/09/97. Nele consta, no art. 1º, os seguintes objetivos fundamentais: I - reordenar a posição estratégica do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo setor público; II - contribuir para a redução da dívida pública, concorrendo para o saneamento das finanças do setor público; III - permitir a retomada de investimentos nas empresas e atividades que vierem a ser transferidas à iniciativa privada; IV - contribuir para modernização do parque industrial do País, ampliando sua competitividade e reforçando a capacidade empresarial nos diversos setores da economia; V - permitir que a administração pública concentre seus esforços nas atividades em que a presença do Estado seja fundamental para a consecução das prioridades nacionais; VI - contribuir para o fortalecimento do mercado de capitais, através do acréscimo da oferta de valores mobiliários e da democratização da propriedade do capital das empresas que integrem o Programa.

De fato, a progressividade no imposto de renda não compensa a regressividade da tributação sobre o consumo. Verificou-se que mesmo sendo maior o peso da tributação sobre *renda* para aqueles que recebem mais de 30 salários mínimos, o peso total da tributação para eles e para os que tem dez vezes menos rendas é muito parecido. Isso significa, em outras palavras, que mesmo com a hipótese de que no Brasil o ônus da tributação seja repartido meio a meio entre trabalhadores e empregadores, ainda assim não se elimina a tendência de concentração de renda propiciada por essa política de tributação indireta capitaneada pelas contribuições cumulativas, pois o peso dessa tributação sobre o consumo praticamente elimina o caráter progressivo da tributação incidente sobre a renda dos mais ricos.

Ora, essa rescentralização de receitas tributárias e o agravamento da regressividade do sistema tributário nacional poderiam ter sido amenizados se o governo central tivesse criado, por exemplo, uma política de desenvolvimento regional compensatória. Mas não criou. Ao contrário, o programa de reformas estruturais do setor público implantado a partir do início da década de noventa, do qual fez parte o programa de abertura comercial e financeira, priorizou a privatização do setor produtivo estatal e a diminuição de gastos da administração em geral¹⁶. Nessa medida, o governo federal não coordenou a entrada dos novos investimentos estrangeiros, como também não monitorou a realocação de empreendimentos já instalados no Brasil.

Essa situação deu margem a que o debate em torno da questão federativa, e com ela a da política tributária, fosse colocado em novos termos a partir de então. Diante do crescimento de importância da arrecadação federal com contribuições; da contenção de gastos em nome de um rigoroso programa de ajuste fiscal, e na ausência de políticas fede-

¹⁶ cf. BAUMANN, Renato. O Brasil nos anos 1990: uma economia em transição. In: _____. (Org). **Brasil: uma década em transição**. Rio de Janeiro: Campus: CEPAL, 1999. p.18-39.

rais de desenvolvimento regional, Estados e Municípios passaram a executar, por sua conta e risco, programas especiais para resolver o problema do desemprego e do desenvolvimento em suas respectivas regiões. Com isso, a década de noventa viu algo parecido com uma “substituição de atores” na condução da política tributária para investimentos: os Estados e Municípios ocuparam o lugar da União no manejo dos seus tributos para realizar verdadeira *política econômica*.

Analisar o modo como isso tem sido feito e quais são as consequências que essa situação trouxe para o sistema tributário e para a federação brasileira é o próximo passo deste estudo.

b. Uma política econômica liberalizante e algumas causas do conflito fiscal subnacional

Nos anos 90 a política econômica nacional passou a estar fundada em princípios liberalizantes e desestatizantes¹⁷ que tinham como grandes objetivos estabilizar os preços, ajustar as contas públicas e integrar a economia ao mercado internacional a fim de recupe-

¹⁷ É exemplar nesse ponto o Programa Nacional de Desestatização, criado pela lei 8.031, de 12/04/90 e depois reiterado pela lei 9.491, de 09/09/97. Nele consta, no art. 1º, os seguintes objetivos fundamentais: I - reordenar a posição estratégica do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo setor público; II - contribuir para a redução da dívida pública, concorrendo para o saneamento das finanças do setor público; III - permitir a retomada de investimentos nas empresas e atividades que vierem a ser transferidas à iniciativa privada; IV - contribuir para modernização do parque industrial do País, ampliando sua competitividade e reforçando a capacidade empresarial nos diversos setores da economia; V - permitir que a administração pública concentre seus esforços nas atividades em que a presença do Estado seja fundamental para a consecução das prioridades nacionais; VI - contribuir para o fortalecimento do mercado de capitais, através do acréscimo da oferta de valores mobiliários e da democratização da propriedade do capital das empresas que integrarem o Programa.

rar o crescimento econômico. Segundo o governo¹⁸, seria preciso atrair o capital estrangeiro (financeiro e produtivo) e estabelecer “parcerias” com ele a fim de “modernizar” o parque industrial brasileiro, diminuir a inflação e também aumentar a competitividade da economia nacional, especialmente no setor de exportáveis de alto valor agregado.

Não obstante, esse projeto não veio acompanhado de estratégias ativas de desenvolvimento¹⁹. A nova agenda propugnou, ao invés, menos Estado e mais mercado. Essa orientação, porém, teve desdobramentos paradoxais: liberalismo econômico no plano federal e intervencionismo nas unidades subnacionais.

No início da década de noventa os Estados e Municípios ficaram meio “órfãos” com a decisão do governo federal de romper com a política desenvolvimentista dos anos anteriores, e ao mesmo tempo de dividir com governadores e prefeitos a responsabilidade política pela superação das dificuldades econômicas do país.

De fato tudo aconteceu mais ou menos ao mesmo tempo: vieram as *eleições amplas* para o Executivo e Legislativo — o que trouxe à cena um outro critério de legitimação

¹⁸ Essa idéia continua presente, ainda que com menos ênfase, no programa “crescer com firmeza”, item “Criar um ambiente macroeconômico favorável ao crescimento sustentado” do programa AVANÇA BRASIL 2000-2003”, onde se lê:

“a reforma econômica, com o fim dos monopólios estatais, abriu espaço para novos investimentos e para uma maior eficiência na infra-estrutura básica do país, combinando a presença do estado com forte participação do setor privado, nacional e estrangeiro. Para a conclusão desse processo, existe a determinação de acelerar o programa nacional de desestatização, responsável pela privatização e concessão de serviços públicos à iniciativa privada. O novo modelo beneficia duplamente o Brasil. Primeiro, os custos dos serviços passam a assemelhar-se aos do mercado internacional, pela introdução da concorrência e o fortalecimento gerencial e financeiro das empresas. Segundo, eliminam-se as restrições ao investimento, decorrentes de um estado cronicamente endividado. (<http://www.abrasil.gov.br>. (p.78-9).

¹⁹ Por causa dessa omissão da União na coordenação do novo modelo econômico, alguns analistas denominaram o programa liberalizante de programa de “abertura pela abertura”. cf. BATISTA, Paulo Nogueira. **O mercosul e os interesses do Brasil**. Revista de Estudos Avançados. n. 8. v. 21.1994a.

para os líderes políticos estaduais e locais; com elas a *abertura econômica* (praticamente sem contrapartidas e salvaguardas) fundada numa reforma monetária, na desestatização, diminuição das exportações, aumento das importações e no controle inflacionário, mas que também acirrou a competição no mercado interno com produtos e empresas estrangeiras, em especial americanas, francesas, portuguesas e espanholas. No médio prazo esse programa geraria aumento do desemprego, em especial nos centros urbanos do sul-sudeste do país e dificuldades financeiras para os Estados e Municípios.

Em que pesem, então, as virtudes desse programa de reformas introduzidos pelo governo federal, a *ausência de efetivas políticas nacionais coordenadoras da alocação dos novos investimentos estrangeiros*, especialmente do setor automotivo, desencadeou uma espécie de leilão entre os Estados brasileiros para atraí-los.

Os Estados mais poderosos da federação, bem como os maiores Municípios passaram a mobilizar suas próprias forças financeiras e a criar políticas para preservar o emprego e o desenvolvimento econômico em seus territórios. O problema dessa mudança de atores é que Estados endividados — quase todos — não dispõem de recursos suficientes para atrair investimentos ou manter os já instalados. Isso explica por que eles usaram como armas, uns contra os outros, as receitas de seus principais tributos.

c. Causas jurídicas do aparecimento do conflito fiscal subnacional

De acordo com o novo regime constitucional, os Estados passaram a ter grande autonomia para legislar sobre seus tributos, especialmente sobre o mais importante deles: o ICMS.

A nova Constituição não só fundiu os antigos impostos únicos federais incidentes sobre combustíveis, transportes, minerais e energia elétrica e os incluiu na base de cálculo do novo ICM, que por essa razão passou a ser denominado ICMS, como também deu aos Estados a possibilidade de aplicarem critérios de “seletividade” ao ICMS, como ocorre com o IPI, na esfera federal.

Quanto à definição das alíquotas do ICMS, três regras distintas estão previstas na Carta de 1988. Primeiro que é relativa a independência para os Estados e Distrito Federal definirem as alíquotas em operações realizadas no interior do próprio território. A lei estadual deve observar os índices mínimos que o Senado Federal deve estipular por Resolução. Já para as operações que se realizarem entre diferentes Estados — operações interestaduais — a nova Carta determinou que deve haver uma alíquota especial menor do que as aplicáveis em operações exclusivamente internas²⁰.

Por fim, criou-se uma orientação de desoneração para exportações. Num primeiro momento — de 1989 a 1996 — vigeu sozinha a regra do Art. 155, X, “a”, que tornou imunes de ICMS as operações que destinam bens industrializados ao mercado externo. Os semi-elaborados, por sua vez, que eram tributados com alíquota um pouco superior à interestadual²¹ passaram também a ser desonerados, a partir da entrada em vigor da Lei Complementar n. 87/96, a chamada Lei Kandir²².

²⁰De acordo com a Resolução n. 22, de 1 de junho de 1989, em seu art. 1º, a alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais, será de 12% (doze por cento). Em seu parágrafo único a Resolução define que nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão, a partir de 1990, de 7% (sete por cento). Além desta, há a Resolução n. 95, de 1996, que define em 4% a alíquota do ICMS na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

²¹De acordo com a já mencionada Resolução n. 22 do Senado Federal, art. 2º, que entrou em vigor em 1º de junho de 1989, a alíquota do ICMS, nas operações de exportação para o exterior, até 1996 era de 13% (treze por cento).

²²O art. 3º, inciso II da Lei Kandir dispôs que o ICMS não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços. E seu art. 32, inciso I, reitera a mesma norma ao instituir que a partir da data de pu-

Para compensar os Estados de eventuais perdas decorrentes da desoneração heterônoma instituída para as exportações, a Constituição autorizou a criação, no art. 159, inciso II, do Fundo de Exportação (FPEX)²³.

É interessante notar, para melhor compreender a política tributária estadual nos anos 90, que é possível identificar quatro linhas bem características nesse novo tributo.

a) Abandonou-se o princípio da fiscalidade. Agora o ICMS pode ser seletivo. Se de um lado isso abre a possibilidade de serem desoneradas as mercadorias que compõem a cesta básica, argumento muito usado para evidenciar a virtude da seletividade no ICMS, de outro, esse princípio jurídico retira seu fundamento propriamente econômico. Com a seletividade, o ICMS deixa de ser um imposto meramente arrecadador, ou se se preferir, deixa de ter finalidade exclusivamente fiscal, para a qual, aliás, foi concebido na reforma dos anos 60.

Lembre-se que de acordo com os princípios daquela reforma, que criou o ICM, a responsabilidade pelas políticas de distribuição de renda e de fomento à atividade econômica por meio de tributos deveria ser da União, aliás, como recomenda a literatura econômica internacional²⁴. Unidades subnacionais, num regime federativo, como regra geral, não cuidam de distribuição de renda ou de política econômica, e sim de prestação de serviços fundamentais. A distribuição de renda ou a política de desenvolvimento econômico deve ser

blicação da referida Lei Complementar 87/96 o ICMS não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior.

²³ Esse Fundo foi regulamentado pela Lei Complementar n. 61 de 26 de dezembro de 1989.

²⁴ BANCO MUNDIAL. O Estado num mundo em transformação. Relatório sobre o desenvolvimento mundial. Indicadores selecionados do desenvolvimento mundial. Washington. EUA, 1997. p. 135; McLURE Jr., Charles E. O problema da atribuição de impostos: Considerações conceituais e de caráter administrativo para se alcançar a autonomia das unidades subnacionais. Rio de Janeiro: BNDES, 1994. Banco da Federação.

indica, de um lado, que o fato não é original por aqui; e de outro, que não é exclusivo do sistema tributário brasileiro.

As novidades no Brasil então, ficam por conta do seguinte: em primeiro plano, a intensificação desse conflito devido a práticas das unidades subnacionais. Em segundo, o descaso da União federal em relação a ele. Ao contrário do que ocorreu nos anos 60-70, a União deixou de se preocupar com essa controvérsia. É que não estabeleceu instituições, critérios ou sanções legais para conter o principal mecanismo desse embate, qual seja, a renúncia de receitas tributárias que as unidades subnacionais passaram a incluir em seus programas de incentivos fiscais.

De fato, doações, empréstimos e especialmente medidas que vão do diferimento do prazo de pagamento à pura e simples isenção de tributos têm sido a forma de expressão da política econômica de desenvolvimento patrocinada pelos Estados brasileiros na última

crédito pelo emprego criado a isenções de impostos e deduções do imposto predial ou territorial. O Estado compromete-se a treinar os empregados. "O campo do desenvolvimento econômico costumava ser um lugar amador", diz Peter K. Eisinger, autor de *The Rise of the Entrepreneurial State: State and Local Government Development Policy in the United States*. "Mas os governos estaduais e municipais desenvolveram profissionais de verdade, pessoas que sabem fazer acordos, criar parcerias públicas e privadas." A competição por empregos entre os Estados não é nova. Nos primeiros anos da República, Massachusetts, New Jersey e Geórgia, entre outros Estados, cortejavam as indústrias com uma variedade de subsídios. Estudiosos acreditam que as modernas políticas de desenvolvimento econômico datam da Grande Depressão, quando o Mississippi e outros Estados do Sul atraíram empresas com generosas ofertas de isenção fiscal e amplo capital público. Nas décadas posteriores à Segunda Guerra Mundial, quando a receita do Imposto de Renda aumentou, os políticos distribuíram benesses financeiras a várias empresas. Até 1963, a prática disseminou-se para 19 Estados, segundo estudo de Roger Wilson, analista de política no Conselho de Governos Estaduais.

A disputa por indústrias que se assiste hoje teve origem na década de 70. A crise energética, a competição global e o crescimento do índice de desemprego levaram os governos estaduais a agir, especialmente nos Estados do cinturão industrial do Nordeste e do Meio-Oeste. Autoridades estaduais e municipais estenderam e aperfeiçoaram os esforços de desenvolvimento na década de 80, porque o governo federal reduziu a participação dos Estados na receita. Agora, a letal combinação de alta mobilidade empresarial, crescimento econômico lento e enxugamento das companhias está intensificando a guerra pelas grandes indústrias. Segundo a consultoria *Regional Financial Associates Inc.*, nas duas últimas décadas o número médio de programas de incentivos fiscais subiu para 24. Pesquisa da *KMPG Peat Marwick LLP* com mais de 200 empresas revelou que, em cinco anos, houve um aumento substancial das probabilidades de ofertas de incentivos, pelos Estados, a 73% das empresas entrevistadas. Os subsídios são cada vez mais generosos. Em 1980, o Tennessee "laçou" uma fábrica da Nissan a um custo de US\$ 11 mil por emprego; em 1993, o Alabama recebeu a nova fábrica da Mercedes-Benz por subsídio médio de US\$ 168 mil por emprego prometido. FARRELL, Chris. Cresce a guerra fiscal nos Estados Unidos. **O Estado de São Paulo**. Caderno Economia. 4 Jan.. 1998.

década. Esses meios, depois que a Constituição de 1988 garantiu autonomia tributária aos Estados, têm sido usados abertamente por eles numa disputa acirrada por novos investimentos, em especial por aqueles procedentes do estrangeiro.

Por conta disso, o passo seguinte deste estudo é fazer uma breve descrição de como algumas unidades federadas praticam a “guerra fiscal”. Com isso se espera que seja possível formar uma idéia mais acabada não só das dimensões jurídicas desse fenômeno mas também das funestas conseqüências que essa política tributária acarreta para a economia e para a federação brasileira.

a. O Estado do Rio de Janeiro

De acordo com Carlos E. G. Cavalcanti²⁹, o Estado do Rio de Janeiro, do início da década de 80 até a publicação da Lei n. 2.273/94, foi bastante tímido na sua política de incentivos fiscais para atrair investimentos. Só a partir daí fugiu às regras do CONFAZ ao

estabelecer “redução de 40% da correção monetária sobre o saldo devedor do imposto, extensivo à importação de máquinas e equipamentos diretamente empregados no projeto” e “dilação de prazo de pagamento do ICMS por 5 (cinco) anos”³⁰. Essas medidas foram tomadas para garantir, especialmente, investimentos de uma fábrica de bebidas da *Brahma*, de uma montadora de automóveis da *General Motors*, e de modo particular, para conquistar

²⁹ GONÇALVES CAVALCANTI, Carlos Eduardo. Política de incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro. In: PRADO, Sérgio (Cord). **Guerra Fiscal no Brasil: três estudos de caso: Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná**. São Paulo: Fundap, 1999. (Estudos de Economia do Setor Público; 5). p. 77-96

³⁰ De acordo com o autor nesse período convênios celebrados no âmbito do CONFAZ restringiam essa prorrogação a 180 dias. Id. *ibid.*, p. 89.

uma fábrica de ônibus e caminhões da *Volkswagen*, que sozinha lhe custou uma renúncia fiscal estimada em R\$372 milhões.

Mas junto com esses benefícios criados pela lei 2.273/94 o Estado do Rio de Janeiro ofereceu à *Volkswagen* também:

Isenção dos principais impostos municipais — Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto sobre Serviços (ISS) —, por dez anos; construção, em parceria com o Estado, de um centro de treinamento em Angra dos Reis; complementação do gasoduto que corta Resende, até a porta da empresa, com o compromisso de fornecer 4,4 milhões de metros cúbicos de gás por ano; doação de terreno de 2 milhões de metros quadrados pela iniciativa privada local; melhoria da via de acesso à fábrica, garantia de fornecimento de energia elétrica e reforma do aeroporto local; e concessão de terminal exclusivo no Porto de Sepetiba e de áreas no Porto do Rio³¹.

Essas medidas adotadas pelo Estado do Rio de Janeiro foram impugnadas judicialmente pelo Estado de São Paulo em Ação Direta de Inconstitucionalidade³², onde se alegou violação dos dispositivos constitucionais e legais (CF, Art. 155, § 2º, XII, "g", c/c LC 24/75, Art. 1º e 2º) que prescrevem o dever de os incentivos fiscais com base no ICMS serem concedidos apenas com autorização de convênios firmados pelo CONFAZ, por decisão unânime dos Estados representados.

Mesmo vencido judicialmente, o governo do Rio de Janeiro manteve os incentivos da referida lei com apoio no art. 223 da Constituição Estadual. Ele criou uma nova regulamentação para o FUNDES (Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social), que era

93 ³¹ GONÇALVES CAVALCANTI, op. cit., In. PRADO, Sérgio (Cord). *Guerra fiscal*...1999. p.

³² Essa foi uma das mais comentadas decisões do Supremo Tribunal Federal a respeito da guerra tributária. Trata-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.179, com pedido de medida cautelar, originária de São Paulo, publicada no Diário de Justiça em 12-04-96, às pp.11.071, Ementário vol. 1.823-01, pp.

um fundo financeiro destinado a estimular o desenvolvimento econômico carioca por meio de “empréstimos ao setor privado em razão do ICMS gerado”.

A criação desse fundo financeiro tem dois aspectos que merecem ser ressaltados para que bem se compreenda o *modus operandi* da “guerra fiscal” no Brasil.

Ao criar o FUNDES o Rio de Janeiro adotou uma estratégia já praticada por outros Estados. Depois, o FUNDES é, como todos os fundos financeiros estaduais são, um mecanismo que resguarda o Estado dos constrangimentos políticos das interpelações judiciais. É que os benefícios dados por intermédio de um fundo financeiro mantido pelo ICMS não configuram diretamente uma “isenção” — ainda que esse seja realmente o seu efeito econômico. São apenas empréstimos fundados na arrecadação tributária, o que a Constituição Federal não proíbe.

b. O Estado de Minas Gerais

A política de incentivos fiscais do Estado de Minas Gerais, por sua vez, pode ser desdobrada em três fases. A primeira vai de 1969, com a promulgação da Lei Estadual n. 5.261, até início dos anos noventa. Nesse interregno o principal incentivo consistiu, basicamente, em destinar 32% do ICM gerado pelo programa de industrialização a três finalidades fundamentais: à compensação das empresas por investimentos realizados (25,6%); ao BDMG [Banco de Desenvolvimento do Estado de Minas Gerais] para sua capitalização

69, julgada pelo Tribunal Pleno em 29/02/1996 com Ementa transcrita no item que trata das decisões da Corte Suprema sobre a “guerra fiscal”, abaixo.

(4%); e à Fundação João Pinheiro para a formação de um fundo de financiamento de programas e pesquisas institucionais (2,4%)³³.

Apesar de a Lei 5.261/69 ter sido o principal instrumento de incentivos dessa primeira fase, e de as renúncias fiscais terem sido menores do que a arrecadação incremental de ICM, o que aponta o relativo êxito da política de incentivos, esse não era o único mecanismo de estímulos fiscais do governo de Minas. Havia também financiamento à formação de distritos industriais e fornecimento de créditos a taxa de juros subsidiadas, como foi o caso específico da *FIAT automóveis* instalada no Município de Betim na década de 70³⁴.

A segunda fase se realiza na vigência da Constituição de 1988: vai de 1989 a 1996. Nela se observa a adoção de medidas um pouco mais efetivas para industrializar o Estado mineiro. Para isso o governo estadual criou (Decreto n. 30.332, de 25/10/89) o “Pró-indústria” — ou PROIM, como ficou conhecido; e em 1994, na mesma linha, criou um fundo de apoio à industrialização chamado de FIND (Lei 11.393, de 29/03/1994 e Decreto nº 35.491/94), que fazia parte do Plano Mineiro de Desenvolvimento Integrado (PMDI). Tratam-se, na verdade, de programas baseados no diferimento do prazo de pagamento do ICMS, e na concessão de empréstimos a condições bastante favoráveis, para atrair mais indústrias e expandir a capacidade de produção de todo o setor secundário já fixado.

Mas, como no caso do Rio de Janeiro, o Proim também violava normas do CONFAZ. Então,

para evitar questionamentos judiciais por parte de outros estados da Federação, sobre a concessão desses incentivos através do ICMS, **o programa transformou — com a montagem de uma engenharia fiscal-financeira — o que seria a dilatação/prorrogação do pagamento do imposto em um financiamento concedido à empresa**, por meio dos

³³ cf. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; DUARTE, Francisco Carvalho, Filho. A política de incentivos fiscais em Minas Gerais. In. PRADO, Sérgio (Cord). *Guerra fiscal*...1999. p. 22.

³⁴ id. *ibid.*, p. 24-30.

agentes financeiros do governo, ou seja, do BDMG e do Bemge. Assim, as empresas beneficiadas pelo programa passaram a recolher o imposto devido para o Tesouro, o qual, por sua vez, transferia para o BDMG/Bemge a parcela prevista em lei. O banco, em seguida, realizava uma operação de empréstimo para a empresa, cobrando uma comissão de 2,5% sobre o valor financiado. Para as empresas favorecidas (...) estabeleceu-se a concessão de financiamento de até 60% do ICMS, [o que mais tarde, a partir de 1991, com o decreto n. 32.462, passou para 80%] devido mensalmente, por um prazo de cinco anos, com um período de carência de seis meses (...). Como fundo de caráter rotativo, o Proim passou a contar com recursos orçamentários do Tesouro e, mais importante, também com os retornos provenientes dos financiamentos concedidos pelo Pró-indústria, o que transformou, na prática, as transferências realizadas por este programa em efetivas renúncias fiscais, uma vez que o Estado deixava de recuperá-las, ainda que parcialmente.³⁵

A terceira e mais recente fase, iniciada em 1996, é a mais agressiva. É também o resultado de uma intensa disputa com o Estado de São Paulo pela implantação da fábrica *Mercedes-Benz* no país. Por causa dessa disputa, o governo mineiro reformulou todo o seu programa de incentivos à industrialização (o FIND e o Pró-indústria) para grandes empresas³⁶. E dentre as principais medidas adotadas consta que as parcelas de financiamento do programa de Industrialização para grandes empresas passaria a ser de 50% do ICMS devido, podendo chegar, todavia, a 70%. Além disso ampliou-se o prazo de fruição do benefício para um período de dez anos. Também foi ampliado para até 90% o limite do financiamento em relação ao investimento total do projeto e fixada a possibilidade de ampliar o prazo de carência, previsto em 36 meses, para até 60 meses. Para atingir tais metas, o governo mineiro criou um novo Fundo Público de Financiamento (FUNDIEST), baseado tanto em dotações orçamentárias quanto em operações de crédito. Porém, “no primeiro ano

³⁵ id. *ibid.*, p. 35-36 [não há negritos no original]

³⁶ A regulamentação jurídica dessas mudanças foram feitas pela Lei 12.228, de 04/07/1996, pelos Decretos 38.106, de 02/07/1996 e Resolução Conjunta FIND/Pró-indústria nº 5, de 04/07/1997; Decreto 38.331/96, Decreto 38.332/96 e Decreto nº 38.343, de 14/10/1996, cf. id. *ibid.*, p. 40-45.

de plena vigência do Fundiest, seus recursos — R\$52 milhões — tiveram origem, em sua totalidade, nas transferências do tesouro”³⁷.

Não obstante, o mais notável exemplo da participação do Estado de Minas Gerais na “guerra fiscal” é dado pelos incentivos que foram negociados com a *Mercedes-Benz*, para impedir sua instalação em São Paulo. Com o propósito de garantir os mil e quinhentos empregos diretos, num prazo de 24 meses, e os R\$845 milhões em investimentos ao longo de 1996-2001, o governo mineiro e o Município de Juiz de Fora concederam à montadora um terreno com benfeitorias, com área próxima de 2,8 milhões de m², estimado em R\$50,5 milhões. Concederam, ainda “financiamento de capital fixo e de giro, tanto para sua unidade industrial, como para a sua empresa de comercialização de veículos importados”³⁸. O Estado se comprometeu também a obter financiamento junto ao BNDES para investimentos fixos da empresa e, além de uma extensa lista de atividades de infra-estrutura econômica e social que prometeu realizar³⁹, obrigou-se a “oferecer garantias à empresa, mediante caução de ações da Centrais Elétricas de Minas Gerais (CEMIG), depositadas no Bradesco, (...) e mediante fiança bancária do BDMG, além de prestar, por meio do BDMG, fiança bancária para captação de recursos externos”⁴⁰.

³⁷ id. *ibid.*, p. 43.

³⁸ Os valores são os seguintes: R\$112,16 milhões, originários do FIND/Proim para capital fixo e de giro; R\$16 milhões do FUNDIEST/PROE-indústria, para capital fixo, com prazo de carência de 120 meses, isenção de juros e correção monetária; concessão de financiamento para capital de giro por dez anos, após a entrada em operação da empresa, correspondente a um percentual de 9,1% do faturamento mensal de veículos. id. *ibid.*, p. 47-49.

³⁹ Dentre as quais vale citar a responsabilidade pela construção de acessos viários na BR 040 para a área da fábrica, edificar o pátio de estacionamento da fábrica, num total de 61,8 mil m² pavimentados, montar uma pista de testes, garantir a cessão de uso gratuito dos escritórios da empresa Belgo-Mineira/Siderúrgica Mendes Júnior, aparelhar o aeroporto de Juiz de Fora, garantir constante fornecimento de água, energia elétrica, gasoduto, cabos de fibra ótica para comunicação de voz e transmissão de dados, assegurar a prestação de serviços portuários bem como o acesso a áreas especiais nos portos do Rio de Janeiro e Sepetiba.

⁴⁰ OLIVEIRA, F.A.; DUARTE, F.C.F. op. cit. In: PRADO, Sérgio (Cord). *Guerra fiscal...* 1999. p. 50.

Por tudo isso, constata-se que a partir de meados dos anos 90, como ocorreu com o Rio de Janeiro, o Estado de Minas Gerais também reformulou profundamente sua política de incentivos fiscais para torná-la mais atrativa a fim de assegurar a instalação de indústrias, em especial do setor automotivo, em seu território; e também para evitar os constrangimentos políticos das ADIN (Ações Diretas de Inconstitucionalidade).

c. O Estado do Paraná

O Paraná mantém programas de incentivos fiscais, pelo menos, desde o início dos anos 60, quando foi criado o Fundo de Desenvolvimento Econômico (FDE), vigente até hoje. Esse fundo tem-se constituído em parte por recursos do tesouro (percentuais do IVC e depois do ICM(S)), também por rendimentos de capital — como das ações de empresas nas quais “o Estado mantinha participação acionária (...) [caso da] *Volvo*, e *Philip Morris* [e mais recentemente da *Renault*] — e por *royalties*⁴¹”.

Junto com esse financiamento, que sempre consignou parte do ICM(S), o Estado do Paraná manteve, e mantém, incentivos tributários pautados na isenção de impostos locais (ISS e IPTU), na vinculação de receitas de Contribuição de Melhoria e no diferimento do pagamento do ICM(S).

Tome-se, por exemplo, o projeto *Cidade Industrial de Curitiba* (CIC), que é dos anos 70 e início da década de 80. Para industrializar o Município de Curitiba, então definido como pólo irradiador do crescimento industrial paranaense, além dos vultosos emprés-

⁴¹O FDE passou a ser alimentado também, a partir de 1989, e de modo importante, por recursos provenientes de *royalties* da Itaipu, que, nos termos da CF Art. 20, § 1º, e da Lei nº 7.990, de 28 de Dezembro de 1989, é uma compensação financeira paga mensalmente pelo governo federal pela exploração, pela União,

timos externos captados e os serviços de infra-estrutura realizados, os instrumentos fiscais que deveriam custear o empreendimento eram, de um lado, as receitas obtidas com a venda de terrenos na CIC, e de outro, a Contribuição de Melhoria cobrada na pavimentação de Curitiba⁴² e o ICM, uma vez que parte do que fosse arrecadado com ele seria devolvido à prefeitura de Curitiba, pois ela oferecia “isenção do imposto predial e territorial urbano pelo período de até 10 anos, com alíquota de 1% ao ano sobre o valor venal do imóvel.”⁴³

Na década de 80, tudo indica que o ICM foi novamente utilizado como instrumento de política de desenvolvimento econômico, só que com mais intensidade do que na década anterior. Mas é interessante salientar que segundo os estudos econômicos consultados⁴⁴, nesse período, as regras do CONFAZ foram respeitadas, e o diferimento do pagamento limitava-se aos 180 dias, o que desde logo não configuraria “guerra fiscal”.

de recursos hídricos paranaenses. Cf. CASTRO, Demian. A política de incentivos fiscais no Paraná. In: PRADO, Sérgio (coord). **Guerra Fiscal...** 1999. p. 108.

⁴²Segue o depoimento do atual prefeito de Curitiba, Cassio Taniguchi. Vale lembrar que à época o Sr. Taniguchi era importante articulador do projeto da CIC, como Diretor-Presidente da Companhia de Urbanização de Curitiba (URBS):

“Nesse período, foram inúmeras as atividades desenvolvidas pela URBS, já encarregada, então, da implantação da CIC. Principalmente da implantação de infra-estrutura. É claro que não se tinha dinheiro para isso. De que maneira, então, se viabilizou a implantação da CIC? A URBS, naquela época, já tinha sob seus cuidados, desde a primeira gestão do Jaime [Lerner], a implantação de vias. Foram implantados 400 quilômetros de planos comunitários. E, ao mesmo tempo, tinha todo um programa de obras que vinha sendo executado diretamente pelo município. Foi uma quantidade enorme de pavimentação. Todas essas vias tinham a Contribuição de Melhoria. Quer dizer, a gente lançava a contribuição de melhoria, antecipava as receitas e criava um giro de recursos muito grande. Só para ter uma idéia, naquela época, a gente manipulava um orçamento de investimento do município. E olha que, naquele tempo, o orçamento de investimento do município era 30% de toda a receita. Hoje não chega a 20%. Desse dinheiro todo, uma parte foi jogada para execução da infra-estrutura básica. Portanto, fazendo uma antecipação que certamente viria com o ICM, ou retorno de ICM. O recurso inicial veio disso. E como, naquela época, havia uma facilidade muito grande de financiamentos — principalmente financiamentos externos —, nós partimos para contratação, dando como garantia duplicatas que eram provenientes dos planos comunitários e da contribuição de melhoria. Foi uma estratégia financeira bem montada, ao mesmo tempo em que se alavancou a industrialização com poucos recursos próprios e com recursos de financiamento em larga escala”. apud., VASCONCELOS, José Romeu de (Cord); CASTRO Demian. **Paraná: Economia, Finanças Públicas e Investimentos nos Anos 90**. Brasília: IPEA, Texto para discussão nº 624, 1999. p.128-9.

⁴³Id. *ibid.*, p. 28.

⁴⁴VASCONCELOS, J.R.(Cord.); CASTRO, D. op. cit., 1999; CASTRO, D. op. cit., In: PRADO, (Cord), 1999; BRITO, Adriana Fernandes de; BONELLI, Regis. **Políticas Industriais Descentralizadas: as**

Mesmo que os incentivos com ICM aparentassem regularidade nesse período, é preciso observar que a década de 80 foi marcada pela elevada inflação e que os *Termos de Acordo* firmados com as empresas eram “por prazo certo e independiam dos níveis de inflação”⁴⁵. Desse modo, pode-se afirmar que, se à primeira vista, aqueles 180 dias para pagar o ICM(S) não configuravam isenção; do ponto de vista financeiro esse prazo era mais do que suficiente para depreciação de modo pleno os valores. Por força disso verifica-se que por via oblíqua houve uma significativa transferência de recursos públicos para o setor privado. Em verdade, como no caso do Rio de Janeiro e de Minas Gerais, “isentava-se” por outros meios, agora pela inflação.

Mas será preciso chegar aos anos 90 para que o Paraná ganhe destaque nacional pelo modo como passou a conceder incentivos fiscais.

Já no início da década (08/01/92) a Assembléia Legislativa aprovou a Lei nº. 9.895, que autorizava o Executivo a conceder estímulos de natureza fiscal ou financeira destinados a atrair investimentos relativos a empreendimentos econômicos novos⁴⁶. Essa delegação de poderes ao Executivo, comum também em outros Estados, foi entretanto, e como era de esperar, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal alguns anos depois⁴⁷.

De todo modo, de 1992 a 1995, o Poder Executivo paranaense instituiu e reformulou o programa *Bom Emprego Fiscal*. Esse programa era um instrumento que concedia às empresas (a) dilação do prazo de pagamento do ICMS incremental, isto é, do ICMS

Experiências Europeias e as iniciativas subnacionais no Brasil. Rio de Janeiro: IPEA. Texto para discussão nº 492, Jun. 1997..

⁴⁵ CASTRO, D. op. cit., In. PRADO, Sérgio (Coord), *Guerra fiscal*... 1999. p.112

⁴⁶ id. ibid., p.120

⁴⁷ Ver, neste capítulo III, o item 3, subitem IV, referente à “Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”.

novo gerado e (b) dilação do prazo de pagamento do ICMS dos gastos com pesquisas e desenvolvimento de novas tecnologias; (c) concessão de crédito presumido e redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre compra e venda de bens de capital (observe que isso se passa antes da Lei Kandir)⁴⁸.

A partir de 1996 o Programa *Bom Emprego Fiscal*, tornou-se mais competitivo e passou a denominar-se *Paraná Mais Empregos* (Decreto nº 2.736/96, de 5 de dezembro de 1996), e vige até hoje (fevereiro de 2001). Apesar de ter sido duramente atacado em alguns aspectos, especialmente pelo Estado de São Paulo, tanto na imprensa quanto na Justiça, o Paraná divulga abertamente as principais informações a respeito do regime jurídico desse programa no *site* oficial do governo⁴⁹.

⁴⁸ CASTRO, D. op. cit., In. PRADO, Sérgio (Cord), *Guerra fiscal*... 1999. p.121-2.

⁴⁹ "...Cada parcela mensal de ICMS, da empresa enquadrada no programa, vence após 48 (quarenta e oito) meses, com correção monetária e sem juros (...). O período máximo de duração das postergações mensais é de 48 meses, ou até que a soma das parcelas postergadas atinja o investimento fixo, o que acontecer primeiro; desta forma, o prazo total do programa atinge 96 meses (oito anos). Se a empresa realizar novos investimentos poderá complementar o valor enquadrado no programa ou requerer novo enquadramento. Isto significa que enquanto houver investimento fixo, e até o limite deste, a empresa poderá pagar o ICMS em prazo diferenciado. Para fabricantes de produtos sem similar no Estado, com preponderância mínima de 50% nessa condição, 100% do ICMS gerado poderá ser pago em 48 meses, com idêntico prazo de carência. Para os projetos que exigirem recursos acima de 100.000 UPF/PR, podendo este limite ser duplicado se a atividade da empresa integrar cadeia produtiva prioritária ao Estado. Para efeito de benefícios a serem recebidos do programa, cada estabelecimento industrial é considerado como uma unidade autônoma. (...)

Benefícios e condições

Estabelecimentos industriais localizados em Curitiba, Araucária e São José dos Pinhais podem diferir 30% do ICMS incremental por um período de até 48 meses, com pagamento nos 48 meses seguintes. Estabelecimentos industriais localizados em Ponta Grossa, Maringá, Londrina, Campina Grande do Sul, Campo Largo, Pinhais, Piraquara e Quatro Barras podem diferir 60% do ICMS incremental por até 48 meses, com igual período de pagamento. Estabelecimentos industriais localizados nos demais municípios do Estado podem diferir 80% do ICMS incremental por até 48 meses, com idêntico tempo de pagamento. Estabelecimentos industriais fabricantes de produto sem similar no Estado, podem aferir 80% do ICMS incremental, iguais às hipóteses anteriores, independentemente de sua localização no Estado. Estabelecimentos industriais dos gêneros mecânica, material elétrico e de comunicações, material de transporte e química podem receber um prazo de carência adicional de 12 ou de 24 meses, além dos 48, se ao término do programa suas compras de peças, partes e componentes tiverem alcançado, no mínimo, 40% e 60%, respectivamente, de estabelecimentos industriais paranaenses. Estabelecimentos industriais que invistam acima de 100.000 UPF/PR podem diferir até 100% do ICMS incremental por até 48 meses e igual duração para pagamento, independentemente de sua localização no Estado. O limite superior para utilização dos benefícios corresponde ao valor do investimento fixo e dos gastos em pesquisa e desenvolvimento. Esse limite pode ser duplicado se o estabelecimento industrial beneficiário integrar cadeia produtiva prioritária ao Estado. Qualquer estabelecimento industrial - não necessariamente aquele que tenha ICMS incremental - pode deduzir do pagamento presente do ICMS, por um período de 12 meses, valor equivalente a 100% dos gastos realizados em pesquisa e desenvolvimento, divididos em 12 parcelas, desde que contratados com instituição oficial de ensino ou pesquisa e centros tec-

De fato, não fosse a forma como o Paraná tem executado esse programa para atrair indústrias do setor automotivo, talvez ele não seria alvo de tanta crítica pública. É que o governo estadual, a pretexto de gerar empregos, fez parcerias com empresas estrangeiras do setor automotivo (*Renault, Chrysler, Detroit*) em termos e condições pouco claras e bastante favoráveis a elas, o que suscitou, nos últimos anos, forte sentimento de censura pela suspeita de, às escondidas, estarem sendo desperdiçados recursos públicos⁵⁰.

d. Outros casos importantes: Rio Grande do Sul, Ceará, Bahia, Santa Catarina, São Paulo e Distrito Federal

Além do Rio de Janeiro, Minas Gerais e Paraná, outras unidades da federação têm se envolvido, com táticas muito parecidas, na disputa por novos investimentos. Elas oferecem, do mesmo modo, condições muito especiais de pagamento do ICMS, financiamento de capital de giro e doação de infra-estrutura.

É o caso, por exemplo, do Rio Grande do Sul. Em março de 1997 o governo desse Estado fez um empréstimo de R\$ 253 milhões à *General Motors* (GM). O empréstimo

nológicos localizados no Estado do Paraná. O pagamento de cada parcela deduzida é contemplada com 48 meses de carência. cf. www.parana.gov.br, no link "Paraná Mais Empregos".

⁵⁰ Apesar de sigilosos, os acordos celebrados com as montadoras começaram a ser divulgados depois que o Senado Federal os requisitou como condição de aprovação de novos empréstimos. No caso da Chrysler, o *Jornal Folha de São Paulo*, numa matéria de 04/11/96, assinada pelo jornalista Fernando Rodrigues, caderno "Dinheiro" (pp. 2-6) divulgou que

Nos primeiros dez anos, a empresa não vai pagar 75% do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Para cobrir o custo desse imposto, a Chrysler receberá um empréstimo do governo paranaense. O empréstimo terá condições incomuns no mercado financeiro: será sem juros, terá apenas correção monetária e a empresa começará a pagá-lo após dez anos. Além de todas essas vantagens, o governo do Paraná também ajudará a Chrysler a obter recursos para levantar o edifício que vai abrigar a sua fábrica. O financiamento para a construção será obtido "a custo reduzido" junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

Sobre o acordo com a Renault, transcrevem-se, no *Anexo*, alguns trechos do PROTOCOLO DE ACORDO RENAULT- ESTADO DO PARANÁ, de março de 1996. O texto integral pode ser encontrado no site <http://www.senado.gov.br/web/senador/requiiao>.

não previa a cobrança de correção monetária e a GM resgataria o financiamento em dez anos, contados a partir de 2002, com juros anuais de 6%⁵¹.

Em novembro de 1998 a Assembléia Legislativa gaúcha aprovou projetos de lei que concediam incentivos fiscais à *Gerdau* e à *Dell Computers*. As duas empresas receberiam recursos do Tesouro gaúcho, ou abatimentos no ICMS, a ser pago até o limite de 11% de seu faturamento mensal por um prazo de 15 anos, com 10 de carência e 12 para pagar. A *Dell* pagaria juros máximos de 12% ao ano; para a *Gerdau* não se previam outros encargos⁵².

Ainda entre 1997 e 1998, o governo do Estado do Rio Grande do Sul comprometera-se a repassar R\$ 418 milhões para a construção da fábrica da *Ford*, além de gastar R\$ 234,3 milhões em obras de infra-estrutura, financiar capital de giro de R\$ 184,6 milhões e conceder créditos de ICMS durante 15 anos (para receber de volta em 12 anos)⁵³. Esse acordo rendeu grande polêmica quando o sucessor de Antonio Britto, o governador Olívio Dutra, cancelou-o unilateralmente.

O governo cearense, por sua vez, criou um mecanismo que garante às empresas que se instalarem no Estado, por dez anos, um empréstimo relacionado à receita dos impostos novos gerados. O empréstimo é de 75% da receita para as empresas que se instalarem no interior e 45% para as que forem para a capital. O prazo para o pagamento é de três anos. O governo oferece ainda infra-estrutura, como energia, água, estradas, comunicação e terreno com terraplanagem para a construção da indústria⁵⁴.

⁵¹ Cf. Folha de São Paulo, **TCE aprova empréstimo do RS à GM**. 25 set. 1997.

⁵² Cf. O Estado de São Paulo. **Concessão de incentivos é aprovada no RS**. 19 nov. 1998.

⁵³ Cf. O Estado de S. Paulo. **O custo da guerra fiscal**. 2 mai. 1999.

⁵⁴ Cf. Folha de São Paulo, **Incentivos atraem 249 indústrias ao Estado**. 24 jul. 1995.

De acordo com números fornecidos pelo governo, através da Fundação Instituto de Pesquisa e Informação do Ceará (IPLANCE), no período de 1991-1998 esse programa de incentivos fiscais levou para o estado 574 indústrias, sendo que só entre janeiro de 95 e março de 98, foram 370 novas indústrias. O instituto aponta, ainda, que o Ceará cresceu 10,8 % no setor industrial em 1997, o que representa 6,2 % acima da média nacional.

A Bahia é outro bom exemplo de Estado que decidiu entrar na “guerra fiscal”. Tradicional explorador da agroindústria, atualmente também despense esforços fiscais para o setor automotivo, calçadista e de informática⁵⁵.

Para as indústrias automotivas o Estado oferece (a) crédito presumido de 75% do ICMS incidente nos 5 (cinco) primeiros anos de produção, e 37,5% do sexto ao décimo ano de produção; (b) diferimento do ICMS devido pelo recebimento do exterior de matérias primas e componentes, para o momento em que ocorrer a saída do estabelecimento importador; (c) diferimento do ICMS devido nas operações internas para o momento em que ocorrer a saída dos produtos deles decorrentes; (d) diferimento do ICMS devido pelo recebimento do exterior, para o momento da saída dos mesmos do estabelecimento importador de máquinas, equipamentos, ferramental, moldes, modelos, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade; (e) terreno a preço incentivado, com disponibilização de energia elétrica, gás natural, telefone, água e esgoto no pátio de acesso ao empreendimento.

No caso da informática, a Bahia criou um pólo específico no Município de Ilhéus, chamado de Distrito Industrial de Ilhéus (Litoral Sul). Para esse setor o poder público oferece (a) diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativo ao recebimen-

to, do exterior, de componentes, partes e peças, destinado à fabricação de produtos de informática, eletrônicos e telecomunicações por parte de estabelecimentos industriais desse setor; (b) ficam igualmente diferidos o lançamento e o pagamento do imposto, na saída interna dos produtos, promovida pelo estabelecimento industrial importador, para o momento em que ocorrer a saída dos mesmos produtos ou de produto deles resultantes, quando destinados a estabelecimento industrial no Estado que os utilize na fabricação de produtos de informática; (c) crédito fiscal de 100% do valor do ICMS destacado na venda do produto, nas operações de saída resultantes da industrialização, quando nos produtos forem aplicados os componentes, partes e peças recebidos do exterior com o diferimento; (d) o estabelecimento comercial que promover a saída interna de produtos resultantes da industrialização, com aplicação de componentes, partes e peças, desde que oriundos de estabelecimento industrial localizado na Bahia e que os tenha recebido com diferimento, lançará a crédito o montante equivalente a 5% do valor da operação; (e) oferece ainda, terreno a preço incentivado, nos termos anteriores.

Os incentivos dados ao setor de informática tem gerado distorções dignas de menção. Algumas conseqüências paradoxais desses projetos despertaram, por exemplo, a atenção da *Folha de São Paulo*, numa reportagem assinada pelo jornalista Marcio Aith, que escreveu:

George Saint Laurent II é um norte-americano que fatura cerca de R\$ 80 milhões ao ano montando computadores e televisões em Ilhéus, na Bahia. Em meio à crise do cacau, tornou-se o principal empregador na região de Ilhéus e Itabuna, com 470 funcionários. Sua empresa, a *Bahiatech*, foi atraída pelos incentivos estaduais que visavam transformar Ilhéus num rico pólo de tecnologia. O incentivo estadual recebido foi o financiamento por dez anos de 75% do ICMS. Além disso, a empresa conseguiu da Sudene (Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste) uma isenção de dez anos de seu IR.

⁵⁵ As informações seguintes estão disponíveis no *site* oficial da Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração da Bahia.

Como grande parte de seus produtos são de informática, não paga IPI nas vendas. E recebeu ainda isenção do ISS e do IPTU por cinco anos⁵⁶.

Já na produção de calçados e seus componentes, mais de 20 empresas instalaram seus parques industriais no Estado, todas vindas do sul do País. Os incentivos para o setor calçadista compõe-se de (a) crédito presumido de até 90% (noventa por cento) do imposto incidente durante o período de até 15 (quinze) anos de produção; (b) diferimento do ICMS devido pelo recebimento do exterior de matérias primas e componentes, para o momento em que ocorrer a saída do estabelecimento importador; (c) diferimento do ICMS devido nas operações internas para o momento em que ocorrer a saída dos produtos deles decorrentes; (d) diferimento do ICMS devido pelo recebimento do exterior, para o momento da saída dos mesmos do estabelecimento importador de máquinas, equipamentos, ferramental, moldes, modelos, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade e por fim, terreno a preço incentivado, com disponibilização de energia elétrica, gás natural, telefone, água e esgoto no pátio de acesso ao empreendimento da mesma maneira que oferece aos outros setores.

O Estado de Santa Catarina⁵⁷ também mantém um programa para atrair novos investidores ou para incentivar empreendimentos iniciados há no máximo 6 (seis) meses, chamado de Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense — PRODEC.

Trata-se de um programa de financiamento de capital de giro a longo prazo. Todavia, como nos demais Estados, inclui postergação do recolhimento de parcela do ICMS a

⁵⁶ cf. Folha de São Paulo, **Incentivos criam o "sem-imposto"**. 14 set 1997.

⁵⁷ As informações seguintes foram colhidas junto ao *site* da Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico e Integração ao Mercosul

ser gerado pelo novo projeto com a possibilidade de a própria empresa reter o valor do incentivo, se obtiver uma concessão de regime especial.

Em Santa Catarina o valor total do incentivo pode chegar até 100% dos investimentos fixos do projeto. Além disso, o Estado autoriza o empresário a diferir o pagamento de até 75% do incremento do ICMS gerado pelo novo investimento. O Estado concede também até 48 (quarenta e oito) meses de carência para cada parcela apropriada, dependendo da pontuação obtida pelo projeto, mas cada parcela do incentivo deve ser paga integralmente ao final do período de carência⁵⁸. Toda operação é atualizada monetariamente pela variação da UFIR (incentivo e saldo devedor), porém é competência do Conselho Deliberativo do PRODEC estabelecer a taxa de juros adequada a cada projeto.

O Estado de São Paulo tem se mantido crítico da guerra tributária estadual. Sua posição, nesses últimos anos, e num primeiro momento, foi marcada pela contestação pública (judicial e na imprensa) dos acordos e protocolos celebrados entre outros Estados e empresas privadas para instituir incentivos fiscais. Depois decidiu entrar também na disputa por investimentos.

Tudo indica, aliás, que essa oposição à guerra fiscal não se deveu ao temor de perder a competição por novos investimentos para outras unidades da federação. O que, na verdade tem preocupado São Paulo é o fechamento e fuga de empresas já instaladas em seu território, atraídas por “paraísos fiscais”.

Justamente por isso é que a Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo responsabiliza a “guerra fiscal” pela perda de

arrecadação de R\$ 16 bilhões nos últimos 11 anos. De fato, em 1988, São Paulo respondia por 43,37% da arrecadação nacional de ICMS, e no ano de 1999, arrecadou apenas 37,40%⁵⁹. Há bons motivos para crer que essa queda de arrecadação, junto com a recessão econômica que assola todo o país desde 1997, esteja diretamente relacionada com a debandada de indústrias para onde são ofertados incentivos⁶⁰.

Só no setor frigorífico, para que se tenha uma idéia melhor, entre 1984 e 1994, 90 das 120 empresas instaladas em São Paulo fecharam ou se mudaram. O mesmo se deu com usinas que produzem aço: nove das 11 produtoras de aço comum não-plano faliram ou paralisaram suas atividades.

Antonio Ferraz de Andrade Filho, do Centro de Estudos de Pesquisas do Aço, acusa os incentivos com ICMS, oferecidos pelo Rio de Janeiro, pelo fechamento das usinas paulistas. Segundo ele, enquanto a *Cosigua* (Companhia Siderúrgica da Guanabara), principal produtora de aço não-plano do país, era isenta do ICMS no Rio de Janeiro, as usinas paulistas eram tributadas em 18%.

⁵⁸ Assim, a parcela do ICMS que a empresa se creditar no mês de julho de 1999, cujo contrato prevê carência de 48 meses, deverá ser recolhida no mês de julho de 2003; a de agosto de 1999 será recolhida em agosto de 2003 e assim, sucessivamente.

⁵⁹ Cf. Folha de São Paulo, **Em 11 anos, participação na arrecadação nacional de ICMS passou de 43,37% para 37,40%**. 20 fev. 2000.

⁶⁰ Em sete anos, 474 empresas metalúrgicas fecharam suas portas ou saíram da cidade de São Paulo para montar fábricas no interior paulista e em outros Estados. O movimento deixou no mínimo 25 mil pessoas desempregadas entre junho de 1991 e este mês. O levantamento foi apresentado (...) pelo presidente do Sindicato dos Metalúrgicos de São Paulo, Paulo Pereira da Silva. (...) Com a evasão - e ainda a reestruturação nas empresas que ficaram -, a indústria, que empregava 32,6% da força de trabalho paulistana em 1993, passou a empregar em 1996 apenas 21%. Hoje, a relação deve ser ainda mais desfavorável para o operário fabril. Conforme o estudo, a guerra fiscal foi o fator de maior motivação para as indústrias. A *Philips*, por exemplo, investiu US\$ 50 milhões na produção de componentes eletrônicos e cinescópios em Recife. Em troca recebeu isenção de impostos estaduais, municipais e federais por dez anos, além de crédito do Finor no valor de US\$ 8 milhões. A *Walita*, que se está transferindo de São Paulo para Varginha (MG), ganhou isenção de IPTU, alíquota menor de ISS, de ICMS e parte da infra-estrutura de instalação subsidiada pela prefeitura local. Mas a guerra fiscal não é o único motivo. Segundo a pesquisa, o salário médio dos metalúrgicos, de R\$ 1,2 mil na capital, é de R\$ 840 no interior. Na comparação com outros Estados, a desvantagem da Grande São Paulo fica ainda mais evidente. A *Black & Decker*, que trocou Santo André por Uberaba (MG), divulgou que hoje tem folha de pagamentos equivalente à metade do que era no ABC. Cf. O Estado de São Paulo, **Em sete anos, São Paulo perdeu 474 empresas metalúrgicas**. 27 jun. 1998.

Com esses fechamentos do setor siderúrgico, calcula-se que foram demitidas 10.244 pessoas e o Tesouro paulista deixou de arrecadar R\$ 99,1 milhões de ICMS por ano⁶¹. Setores igualmente atingidos foram os de autopeças, alimentos industrializados, indústria cerâmica, importação de veículos e artigos eletrônicos.⁶²

Por essas razões, o governador Mário Covas assinou a regulamentação da Lei 9.383, de 04/03/97, e instituiu o Programa Estadual de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico e Social, cujo objetivo é ampliar a oferta de empregos industriais e agroindustriais⁶³.

Essa lei prevê para os novos projetos de investimento privado descontos de 40% a até 70% nos pagamentos do ICMS, nos primeiros cinco anos. Esse dinheiro é dado à empresa privada como reforço ao seu capital de giro. Só a partir do sexto ano de atividade é que passa a ser cobrada a totalidade do ICMS. A devolução da parcela do imposto não recolhida pela empresa privada nos primeiros cinco anos poderá começar a ser feita uma década depois. Detalhe: com um redutor de 40% na taxa de inflação do período.

Mas a lei ganha contornos ainda mais agressivos quando combinada com uma anterior, relativa às salvaguardas, que dá à Fazenda paulista o direito de simplesmente escolher e, se desejar, glosar os créditos tributários concedidos por outros Estados a investidores privados⁶⁴.

A partir de 1997, então, até mesmo o poderoso Estado de São Paulo passou a aderir formalmente à “guerra fiscal”. Além de renúncia de receitas, oferece financiamen-

⁶¹Id. *ibid.*

⁶²Cf. Folha de São Paulo, **São Paulo perdeu R\$ 1,9 bi de ICMS em 94**, 26 jul. 1995.

⁶³ Cf. O Estado de S. Paulo, **Covas assina lei e São Paulo entra na guerra fiscal**, 05 mar 1997

⁶⁴ Cf. O Estado de São Paulo, **São Paulo declara guerra**, 16 jul. 1997.

tos⁶⁵ especiais cumulados com “salvaguardas” contra isenções oferecidas por outras unidades federadas.

Por fim o Distrito Federal. É certo que deve causar estranheza o fato de essa unidade da federação ser anunciada como participante da “guerra fiscal”, uma vez que não foi planejada para ser um centro industrial. De fato, o que justifica a menção, neste estudo, à sede do governo federal, não é o quanto ela tem empenhado das receitas tributárias em geração empregos na indústria. A bem da verdade, consta que não houve significativo aumento de empregos por causa de sua política fiscal. O destaque, antes disso, vai para o modo tão peculiar que o Distrito Federal criou para beneficiar uma única empresa mineira e arrecadar parte do ICMS que, de direito, caberia a outros Estados, especialmente ao Estado de São Paulo.

O acordo celebrado com a empresa *Martins Comércio e Serviços de Distribuição* — acusado na imprensa de “pilhagem”, apelidado de “passeio da nota fiscal” e atacado judicialmente pelo Estado de São Paulo em Ação Direta de Inconstitucionalidade — pode ser resumido da seguinte maneira.

Como já foi indicado, de acordo com a Resolução n. 22 do Senado Federal, a alíquota interestadual do ICMS é, como regra geral, de 12%. No entanto, para vendas de mercadorias destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e ao Estado do Espírito Santo, a alíquota é menor; desde 1990 é de 7%. A empresa em questão tem sede em Minas Gerais, no Município de Uberlândia, mas compra produtos no Sul, especialmente de São Paulo. Sobre essas compras, como deve ser, incide a alíquota de ICMS de 12%.

⁶⁵Os empreendimentos instalados no Estado obtêm recursos do tesouro estadual e de créditos suplementares, a juros de 5% ao ano, carência de até dez anos e prazo máximo de uso do capital de 12 anos.

No ano de 1998⁶⁶ a empresa foi convidada pelo governo distrital a abrir um escritório no Distrito Federal (Centro-Oeste). A vantagem seria aproveitar um crédito presumido do ICMS, de 4%, para todas as vendas para outros Estados. Assim, quando vendesse um produto comprado do sul, a partir do Distrito Federal, para Minas Gerais por exemplo — seu principal mercado — a empresa teria um crédito total de 11% (7% pela compra que fez, e 4% do incentivo). Como sobre todas as vendas do Distrito Federal para Minas Gerais incide a alíquota de 12%, o percentual de ICMS a pagar, para os cofres do Distrito Federal, passaria a ser de 1% sobre o valor da venda.

Nessa operação o Estado de São Paulo, principal fornecedor, perde 5%, pois quando as mercadorias saiam para Minas Gerais a alíquota era de 12%, já para o Distrito Federal passaram a ser de 7%. O Estado de Minas Gerais perde 100% do ICMS que arrecadava, pois a partir do Acordo é o Distrito Federal que fica com o imposto. O Distrito Federal, por sua vez, passaria a ter um ICMS incremental de 1% sobre as vendas da empresa, o que, no caso, representaria aproximadamente R\$ 12 milhões ao ano.

A empresa é, de fato, a grande beneficiada com essa “guerra”, pois além de recolher ICMS com alíquota de 1%, o que Minas Gerais não oferecia, o Distrito Federal sequer exigiu que as mercadorias passassem fisicamente por seu território. Eram bastantes os trâmites burocráticos.

⁶⁶ Cf. O Estado de São Paulo. **Da guerra à pilhagem fiscal**. 7 ao 1998; Folha de São Paulo, **Empresa ganha R\$ 48 mi.**, 20 fev 2000.

3

A União Federal diante da “guerra fiscal”

Não há novidade em afirmar que o papel do governo central num Estado federado é tratar dos interesses nacionais, interregionais e internacionais de modo a estabelecer políticas públicas que sejam do interesse da coletividade nacional, sem discriminações arbitrárias.

A hipótese desse tópico é que o fenômeno da “guerra fiscal” é muito apropriado para verificar em que medida esse princípio jurídico-político tão fundamental tem sido observado no Brasil nesses últimos dez anos. É que o estudo da “guerra fiscal” parece fornecer bons elementos para a análise do modo como as instituições centrais se envolveram com os conflitos estabelecidos entre as unidades subnacionais e com o respectivo desgaste das suas finanças.

Por isso, o que se pretende fazer agora é tentar apresentar um quadro, ainda que sumário, de alguns dos principais atos ou omissões das instituições federais a fim de, a partir dele, realizar algumas reflexões sobre o estado atual do federalismo fiscal brasileiro. Para isso foram selecionadas cinco circunstâncias: a) o regime jurídico dado ao setor automotivo, pelo governo federal, na década de 90; b) o processo de regulamentação do ICMS; c) a atuação do Congresso Nacional e do CONFAZ; e por fim d) as principais decisões da Suprema Corte brasileira em relação à constitucionalidade das normas que fundamentam a política de incentivos fiscais.

a. O Poder Executivo e a regulamentação do regime automotivo

Uma das primeiras medidas legislativas adotadas pelo governo federal, ligada aos incidentes da “guerra fiscal”, origina-se da regulação do regime automotivo brasileiro pela Medida Provisória (MP) nº 1.024, de 13 de junho de 1995, criada para vigor até 31 de dezembro de 1999.

Depois de passar por muitas reedições veio a MP nº 1.483, de 5 de junho de 1996, ainda com vigência prevista para 31 de dezembro de 1999 e que, em resumo, reduzia em 90% o Imposto de Importação incidente sobre máquinas e equipamentos e em até 50% sobre veículos automotores terrestres. Seis meses depois essa Medida Provisória foi modificada pela de nº 1.532, de 18 de dezembro de 1996, convertida na Lei 9.440 em 14 de março de 1997, também com vigência definida para até 31 de dezembro de 1999.

Mas aqui começam alguns problemas.

É que a MP 1.532 e sua respectiva Lei de conversão autorizam a redução de 100% do Imposto de Importação incidente na importação das máquinas e equipamentos; a redução de 90% na importação de matérias-primas e peças e pneumáticos; a redução de até 50% na importação de veículos automotores terrestres de passageiros e de transporte de mercadorias; a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição das máquinas e equipamentos; a redução de 45% do mesmo IPI incidente na aquisição de matérias-primas e peças; a isenção do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM); a isenção do IOF nas operações de câmbio realizadas para pagamento dos bens importados; a isenção do Imposto sobre a Renda (IR) e adicionais, calculados com base no lucro da exploração do empreendimento; crédito presumido do IPI, como

ressarcimento do PIS/PASEP e Cofins, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas.

Em que pese a conveniência e oportunidade dessa política tributária para o setor automotivo, todos esses benefícios restringiram-se, em primeiro lugar, às empresas montadoras e fabricantes de produtos automotivos⁶⁷, e depois, exclusivamente às instaladas ou que viessem a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste⁶⁸.

Criada exclusivamente para aquelas três regiões — em especial para a Bahia, segundo a imprensa — e com a possibilidade de prorrogação até 2.010 de uma parte dos benefícios, essa norma expôs o governo federal a críticas internas dos Estados não contemplados, como também a críticas de outras Nações que se sentiram prejudicadas⁶⁹.

⁶⁷ (a) veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes; (b) caminhonetes, furgões, *pick-ups* e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas; (c) veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores; (d) tratores agrícolas e colheitadeiras; (e) tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras; (f) carroçarias para veículos automotores em geral; (g) reboques e semi-reboques utilizados para o transporte de mercadorias; (h) partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos — acabados e semi-acabados — e pneumáticos, destinados aos produtos acima relacionados.

⁶⁸ Cfe. § 1º do Art. 1º, MP 1.532/96 e da Lei 9.440/97

⁶⁹ Depois de atender as bancadas do Nordeste, do Norte e do Centro-Oeste, criando condições excepcionais para atrair montadoras de automóveis, o governo federal tem de se entender com os parceiros do Mercosul. Por enquanto, a pressão vem da Argentina. Até agora, só uma indústria, a coreana Asia, confirmou a intenção de se instalar na Bahia, aproveitando os novos benefícios fiscais. Mas o governo do presidente Carlos Menem já se manifesta, enumerando possíveis cobranças. Tudo isso era previsível, desde que o presidente Fernando Henrique Cardoso, pressionado por aquelas bancadas, aceitou criar uma política automotiva paralela, para satisfazer a aliados baianos. Com isso, o governo federal não só se envolveu na guerra fiscal interna, patrocinando uma parte do País, mas ainda se expôs a dificuldades no Mercosul. (...). Uma das saídas mencionadas, hipoteticamente, pelo ministro das Relações Exteriores da Argentina, Guido di Tella: não considerar como originários do Mercosul os veículos produzidos nas áreas favorecidas por incentivos excepcionais. (...) Se os veículos produzidos na Bahia, por exemplo, não puderem ser vendidos nos demais países do Mercosul, em condições normais, para onde serão exportados? Nesse caso, o mercado interno será o destino natural desses produtos. Isso tornará mais desiguais as condições das fábricas instaladas em diferentes regiões. (...). A reação argentina é exatamente o que se espera. Diante de uma novidade tão discutível, tratará, com razão ou sem ela, de buscar o máximo de vantagens. (...) Segundo o ministro Di Tella, o presidente Fernando Henrique já mencionou a ampliação da cota como uma das compensações possíveis. Mas o governo argentino, como indicou o ministro da Indústria, do Comércio e da Mineração, Alietto Guadagni, prefere estudar as reivindicações das montadoras em operação na Argentina, antes de apresentar quaisquer exigências. (...). O Estado de São Paulo. **A cobrança argentina**, 27 dez 1996.

Essas condições fiscais mais favoráveis alteraram, como se disse, os ânimos de governadores do sul⁷⁰. Mas não é só isso, de certa maneira estimularia as políticas estaduais de incentivos fiscais já praticadas nessa região, o que acirraria a “guerra fiscal”.

Tudo indica que a partir desse episódio

O Executivo federal se tornou instrumento de uma guerra fiscal entre regiões. Desta vez, porém, os Estados não [tiveram] de assumir o custo de atrair investimentos. O preço será pago, na melhor hipótese, pelos demais Estados. Na pior hipótese, os contribuintes do Nordeste, do Norte e do Centro-Oeste acabarão recebendo pouco ou nenhum benefício, porque os investimentos, se ocorrerem, dificilmente vão criar empregos diretos ou irradiar negócios em escala compensadora. Os investimentos, além de tudo, poderão concentrar-se num Estado⁷¹.

Em 1999, entretanto, por via da MP nº 1.916, de 29 de julho, convertida na Lei 9.826 em menos de 30 dias (14 de agosto de 1.999), o governo federal voltou a privilegiar novamente essas regiões com novos incentivos para o mesmo setor automotivo. Concedeu aos empreendimentos industriais instalados nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e no Centro-Oeste, exceto no Distrito Federal, crédito presumido de

Em março de 1997 o mesmo jornal divulgou o seguinte:

A Província de Buenos Aires, a principal da Argentina, anunciou ontem isenção de impostos por sete anos às empresas que se instalarem na região. A medida está sendo tomada como resposta aos subsídios brasileiros às montadoras no Nordeste. Por causa desses estímulos brasileiros, a Argentina perdeu, em um mês, mais de US\$ 200 milhões em investimentos. O Estado de São Paulo. **A Argentina inicia guerra fiscal contra o país.** 07 mar 1997.

⁷⁰ É um projeto exagerado”, reagiu o governador de Minas Gerais, Eduardo Azeredo. “Esta proposta prejudica a economia e divide a política”, criticou o governador do Rio Grande do Sul, Antônio Brito. Também o secretário de Ciência e Tecnologia de São Paulo, Emerson Kapaz, classificou a medida de “exagerada e infeliz”. Para ele, o maior risco é ela servir para acirrar ainda mais a guerra fiscal. “A partir de agora as empresas vão usar isso para tentar negociar mais benefícios com o restante do País”, disse. Azeredo já conversou com o governador do Paraná, Jaime Lerner, para pressionar as bancadas no Congresso contra a alteração. Brito está confiante na possibilidade de mudanças. “O Congresso é uma casa com corredores longos”, comentou. (...).

O Estado de São Paulo. **Governadores do Sul e Sudeste se articulam**, 25 jul. 1996.

⁷¹ O Estado de São Paulo, **Uma MP feita sob medida**, 21 dez. 1996.

32% do valor do IPI incidente nas saídas, do estabelecimento industrial, de produtos automotivos por elas especificados. Vale lembrar que esse crédito presumido pode ser aproveitado em relação às saídas ocorridas até 31 de dezembro de 2010.

De acordo com o que veio a público⁷², essa nova operação pretendeu apoiar especialmente a instalação de uma montadora da empresa *FORD* no Estado da Bahia. Essa empresa perdera o interesse no Estado do Rio Grande do Sul porque o governador gaúcho retirara-lhe, como foi dito anteriormente, os incentivos prometidos pelo governo estadual

72

Comédia de erros seria um nome impróprio para o caso Ford. Não tem graça nenhuma o fechamento de postos de trabalho, especialmente quando resulta de um projeto bancado com dinheiro público. Mas a história, até este ponto, foi claramente uma sequência de erros, alguns até grotescos. O mais grave foi tomar uma questão de política econômica, no sentido mais amplo, como problema de desenvolvimento regional — ou, pior ainda, como um problema de concorrência entre regiões. (...). A medida provisória editada pelo governo para definir os benefícios à empresa norte-americana ficou nos limites permitidos pela lei. Estabeleceu os incentivos e fixa prazo para a habilitação de interessados, sem referência à manutenção de empregos na fábrica paulista da montadora. Proibiu, no entanto, a transferência de fábrica já instalada — uma exigência inócua. A frustração dos sindicalistas era previsível: eles cobraram do governo o que ele não podia dar, enquanto o governo deu à Ford o que não devia. (...). Para começar, o governo federal nunca deveria ter entrado numa disputa marcada, sem disfarce, como guerra fiscal entre Estados. Se pudesse, deveria ter impedido essa guerra. Não só deixou de fazê-lo, como ainda acabou transferindo o erro para um nível mais alto. Em segundo lugar, desenvolvimento regional pode ser tratado, politicamente, de duas maneiras: 1) como estratégia do governo central, baseada em planejamento amplo (...); 2) como política de Estados ou de grupos de Estados — neste caso, com recursos próprios e sem guerra fiscal. Agir de outra forma é correr o risco de queimar dinheiro e de violar princípios simples de equidade — com o contribuinte forçado a bancar o engano administrativo. A ação do governo federal, no caso Ford, é incompatível com qualquer padrão de boa administração financeira ou de planejamento econômico. Brasília há muito tempo deixou de ter uma política de desenvolvimento regional. Os incentivos criados como parte do regime automotivo são mera caricatura de uma política desse tipo. O episódio da Ford é um remendo numa caricatura. A pressão política pode ter sido a causa imediata do erro, mas pressões desse tipo têm mais sucesso quando falta uma política geral e o governo carece de um esquema de prioridades. A questão era basicamente simples: a Ford tem real interesse em ampliar seu investimento no Brasil? A resposta é aparentemente positiva. A disputa pela nova fábrica surgiu quando o projeto se tornou conhecido. Se o projeto, sem os benefícios gaúchos, deixou de ter sentido para a empresa, por que o governo federal deveria meter-se no assunto? Se ainda é interessante, por que financiar uma indústria capaz de emitir nos Estados Unidos, como se noticiou recentemente, um enorme volume de bônus? Incentivos fiscais talvez sejam o ponto menos notável nesse episódio de casuismo. Agora, o investimento da Ford será financiado, em parte, por volumoso empréstimo do BNDES. No entanto, falta crédito a custo razoável para a maioria das empresas brasileiras — e esse é um dos problemas principais de quem luta para exportar. O BID acaba de conceder ao Brasil novo empréstimo para repasse a empresas pequenas e médias. Para que mais essa dívida, se o BNDES tem dinheiro de sobra para ajudar um dos grupos mais financiados do mundo? Falta crédito para pequenas e médias, mas o BNDES vai financiar quem menos precisa. O Estado de São Paulo. **Caso Ford mostra falta de rumo.** 02 ago 1999.

anterior. O Estado da Bahia ofereceu-se para recebê-la e o governo federal deu condições para a troca.

b. O Poder Executivo e os vetos à “Lei Kandir”

O Senado Federal aprovou, em 11 de setembro de 1996, por 50 votos a 6, o projeto de Lei Complementar do ICMS, de iniciativa do Presidente da República, conhecido depois como “Lei Kandir” (Lei Complementar 87/96). Com essa Lei isentaram-se do ICMS as exportações de produtos básicos e semi-elaborados bem como a produção e os investimentos em ativo permanente das empresas.

Contudo, para conseguir sua aprovação no Senado Federal o Presidente Fernando Henrique Cardoso teve de vetar os artigos 22, 27, 28, 29, 30 e 34 do projeto de seu próprio Ministro.

Esses artigos vetados pelo Presidente regulamentavam a concessão de incentivos, de benefícios fiscais e de isenção do ICMS; regulamentavam o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e criavam uma Comissão de Ética, que teria a atribuição de regular a “guerra fiscal”⁷³. Não obstante, eles provocaram uma séria reação política — especialmente dos governadores do Ceará, Tasso Jereissati, de Goiás, Maguito Vilela e de parlamentares das regiões mais pobres do país. Todos eles entendiam que com a redação original seriam criados obstáculos intransponíveis às políticas estaduais de incentivos fiscais — o que de fato era a vontade do governo federal.

Apesar de o Senado poder aprovar uma emenda supressiva para eliminar esses artigos, o governo federal temeroso diante da possibilidade de não obter quorum suficiente

⁷³ cf. O Estado de São Paulo. **Projeto que muda ICMS provoca rebelião**. 09 set. 96.

para isso, e desse modo não conseguir aprovar o que mais lhe interessava — uma maior desoneração das exportações — cedeu às pressões das bancadas regionais e, por mais paradoxal que possa parecer, vetou artigos de um projeto elaborado por ele mesmo⁷⁴. Como se vê, apesar de haver outra solução — uma emenda supressiva — o Palácio do Planalto optou deliberadamente nessa oportunidade pela não regulamentação da “guerra fiscal”.

c. O imobilismo dos órgãos legisladores (Confaz e Congresso Nacional)

Antes de analisar o posicionamento do Judiciário federal seria adequado dizer alguma coisa sobre o Confaz, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda e também fazer uma referência, ainda que breve, ao Congresso Nacional.

Verifica-se que apesar de o Confaz ter sido instituído para o específico propósito de mediar os conflitos federativos com ICM(S), o desempenho recente desse órgão explicitou sua fragilidade para dar conta de tal mister. Impotente para responsabilizar Estados rebeldes às suas normas de estrutura e aos seus convênios, o Confaz, de fato, não conseguiu impedir o agravamento dos conflitos tributários e a guerra dos incentivos levadas à cabo pelos governadores de Estado, o que suscita o questionamento sobre a sua utilidade na federação brasileira.

De outro lado o Senado Federal, como instituição que representa as unidades federadas estaduais e o Distrito Federal, apresentou, por vezes, na voz de alguns de seus membros, críticas à “guerra fiscal”, mas não sinalizou, até o presente momento (fevereiro de 2001), intenção firme de aboli-la. Aliás, nas poucas oportunidades que teve para participar da construção de um regime jurídico não conflitivo para o ICMS, como na votação da

⁷⁴ cf. O Estado de São Paulo. **Aprovada isenção de ICMS nas exportações**. 12 set. 96

Lei Kandir, o Senado Federal apoiou exatamente o contrário: a continuidade da política tributária de incentivos a partir do ICMS, é dizer, apoiou a não regulamentação do fenômeno.

Quanto à Câmara de Deputados, esta analisa desde 1995 o Projeto de Emenda Constitucional 175-A (Reforma Tributária). Contudo, apesar de a Comissão Especial constituída para discutir a reforma tributária ter envidado muitos esforços para cumprir o seu papel, ainda não conseguiu convencer o Poder Executivo da conveniência e oportunidade dessas mudanças.

Esse fato fornece pelo menos dois cenários para a reflexão. O primeiro sugere o seguinte: o tema não parece ser prioridade do governo federal. Isso porque o seu relacionamento com a Comissão Especial não tem se pautado pela convergência de propósitos; longe disso, a rejeição das oito propostas apresentadas pela Comissão até agosto de 2000, uma após outra, demonstra o quanto tem sido tumultuário o trato dispensado pelo Poder Executivo, em especial pelo Ministério da Fazenda, com o Legislativo.

De outro lado, esse episódio faz saltar aos olhos o desequilíbrio de forças e a ausência de *checks and balances* nas relações entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo no Brasil. Tudo parece indicar que enquanto o Ministério da Fazenda não se envolver diretamente com o tema, o Congresso não conseguirá formar maioria suficiente para aprovar os tantos projetos e substitutivos de reforma tributária já apreciados.

d. O Supremo Tribunal Federal e a guerra tributária

A guerra tributária sob a Carta de 1988 é um assunto que se apresentou à Suprema Corte brasileira já no início dos anos 90. E as discussões têm girado em torno de dois assuntos que poderiam ser assim sinteticamente apresentados: de um lado, tem-se pedido à mais alta Corte de Justiça do Brasil se é legítimo que, em nosso regime constitucional, um Estado-membro, autonomamente, institua benefícios fiscais com o ICMS. De outro, ainda que dentro dessa mesma questão, tem-se requerido à Corte Suprema que se pronuncie a respeito da legitimidade constitucional daquelas leis estaduais que delegam competência normativa a governadores, a fim de que estes estabeleçam os incentivos fiscais que julgam convenientes ao desenvolvimento econômico estadual.

Ao apreciar essas controvérsias, e a esmagadora maioria delas em sede de controle abstrato de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal pronunciou-se considerando os múltiplos aspectos econômicos, políticos e jurídicos envolvidos. Nessa perspectiva firmou entendimento sobre a ‘guerra fiscal’ e o tipo de federalismo fiscal almejado pela Constituição Federal; sobre a natureza jurídica específica do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro; sobre o papel destinado ao CONFAZ e à Lei Complementar n. 24/75 pela Constituição vigente; e ainda, sobre os limites da delegação legislativa externa, isto é, da transferência de poder legislativo para o Executivo em matéria tributária no âmbito subnacional.

Pode-se deduzir, desde logo, que foram muitos os acórdãos em que a Corte Suprema enfrentou esse assunto ao longo da década de 90. Não obstante, é preciso sublinhar a importância de alguns deles, especialmente pela força de precedente judicial que adquiriram. A referência destacada vai, então, para os seguintes julgados, em ordem cronológica:

ADINMC 310-DF, julgada em 25.10.90; ADINMC 773 – RJ, julgada em 09.09.92; ADINMC 930 – MA, julgada em 25.11.93; ADINMC 902 – SP, julgada em 03.03.94; ADINMC 1296 – PE, julgada em 14.06.95; ADINMC 1247 – PA, julgada em 17.08.95; ADINMC 1179 – SP, julgada em 29.02.96; e a ADINMC; 2157 – BA, julgada em 28.06.2000⁷⁵.

Ao analisar essas decisões, pode-se constatar que em relação à possibilidade de os Estados regularem autonomamente os benefícios fiscais com o ICMS a Suprema Corte desde logo apontou que o assunto tem dois aspectos constitucionalmente relevantes que precisam ser lembrados.

O primeiro diz respeito à repercussão negativa que um programa autônomo de renúncia de receitas de ICMS pode ter sobre as finanças dos Municípios do mesmo Estado-membro. A fim de evitar, então, que uma decisão do Estado-membro alcance os interesses dos Municípios, dado que eles têm o direito de 25% do que o governo estadual arrecada com ICMS, o Supremo entende ser inconstitucional toda lei estadual que, de algum modo, atacar o art. 158, IV da Lei Maior.

O Min. Carlos Velloso apontou a irregularidade da referida prática no voto que proferiu à ADIN 773 - 1992, às fls. 209. Segundo ele,

a Constituição, na linha do federalismo cooperativo que adota, estabelece o sistema de repartição das receitas tributárias: parte do ICMS arrecadado pelos Estados-membros pertence aos municípios (C.F., art. 158, IV e § un.). De modo que, ao instituir a imunidade, o Estado estaria reduzindo as receitas municipais. [Assim, no Brasil] a regra é que o Estado-membro não pode conceder isenções e imunidades relativamente aos tributos municipais, por isso que o sistema tributário municipal está inscrito na Constituição Federal. Não há como, pois, entender possa o Estado-membro legislar em relação

⁷⁵ Ver ementas no *Anexo*

aos tributos municipais, quando o sistema tributário municipal está na Constituição Federal. Isso atentaria contra a autonomia municipal, já que o Estado estaria fazendo mais do que lhe concede a Constituição no sistema da competência residual.

Esse entendimento tornou-se pacífico na Corte. Não é por outra razão que foi reiterado pelo Min. Celso de Mello, na ADIN 1.247-1995, fls.56, onde disse que a competência exonerativa dos Estados-membros em relação ao ICMS tem uma expressiva limitação, dada a existência da “vinculação constitucional que afeta, em favor dos Municípios, 25% do produto da arrecadação dessa espécie tributária. Ter-se-ia, sob essa perspectiva, por aparentemente vulnerado o que dispõe o art. 158, IV, da Constituição”.

O segundo aspecto relevante do regime jurídico do ICMS diz respeito, agora, não mais com os interesses dos Municípios, e sim, com os de outros Estados-membros e de toda a nação. Entende a Suprema Corte que, pela redação constitucional da matéria, verifica-se que o ICMS é um tributo de competência estadual, porém, com importantes restrições de interesse nacional criadas pela própria Lei Maior. Na verdade, como disse o Min. Sepúlveda Pertence no voto da ADIN 773 – 1993, fls.212, “tem-se a considerar o caráter nacional da disciplina do ICMS, patente no artigo 155, § 2º, XII, “g”, com base no qual já suspendemos meras isenções concedidas por constituições estaduais”.

Esse dispositivo referido pelo Min. Sepúlveda Pertence estabelece que cabe à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Isso significa, então, conforme o entendimento do Min. Celso de Mello, relator da ADIN 930 – 1993, que “a Carta Política, consoante ressaltado, prescreveu que se inclui no domínio normativo da lei complementar **nacional**, inscrita na esfera de competência da União Federal, a regulação

da forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais poderão ser concedidos e revogados por deliberação dos Estados-membros”[negrito no original]. E o Min. Marco Aurélio, relator da ADIN 902 – SP - 1994, confirmando esse entendimento, menciona, às fls.204 de seu voto, que essa norma não é inovação da Carta de 1988, pois “basta ver o que se contém no artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”.

Desse modo, decorre que, ainda que a Constituição Federal tenha estabelecido competências próprias aos Estados-membros para instituírem seus tributos ou criarem exonerções, quando o tema é o ICMS o Supremo Tribunal Federal tem enfatizado que a

Constituição delineou-lhe, no que concerne ao exercício pelo Estado-membro de sua competência exonerativa, um regime jurídico-tributário próprio e estrito, com disciplina normativa **exorbitante** daquela peculiar às demais espécies tributárias. (...) Essa norma constitucional [Art. 155, §2º, XII, g] destinada a estabelecer padrões normativos uniformes em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS, acha-se teleologicamente vinculada a um objetivo de nítido caráter político-jurídico: impedir a **guerra tributária** entre os Estados-membros. (Min. Celso de Mello. ADIN 1247-1995, fls.50-51. Negrito no original).

Esta Corte entende, com base nisso, que

O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a “**guerra tributária**” entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o **estatuto constitucional do ICMS**. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, **notadamente em face de seu caráter não-cumulativo**, (c) justificam a edição de lei complementar vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, **sempre após deliberação conjunta**, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. Desse modo, e considerando o propósito teleológico visado pelo legislador constituinte com a norma consubstanciada no art. 155, § 2º, XII, g, da Carta Federal, parece questionável a possibilidade jurídica de o Estado-membro, sem prévia deliberação aquiescente constante de convênio interestadual, conceder, em tema de ICMS, vantagens de caráter tributário (isenção, incentivos ou benefícios fiscais). (Min. Celso de Mello, voto proferido na ADIN 930 –1993, fls. 85. Negrito no original).

Vê-se, desde logo a partir desses julgamentos, que no entender do STF “é imprescindível o convênio interestadual como veículo legitimador da concessão de isenção e benefícios fiscais em tema de ICMS e [que ele] reconhece a recepção pelo vigente ordenamento constitucional da Lei Complementar n. 24/75.” (Min. Celso de Mello. ADIN 1247-1995, fls. 51).

Assim o relatório do Min. Moreira Alves, na ADIN 2.157-BA – 2000, fls. 244-245,

Em precedentes desta Corte (...) tem ela entendido que é relevante a fundamentação jurídica da arguição de inconstitucionalidade da concessão de benefícios tributários relativos ao ICMS por lei estadual sem a observância da deliberação dos Estados e Municípios que decorre do disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição (...) na forma do disposto por lei complementar, que concretamente, é a Lei Complementar n. 24/75, que foi recebida por esse dispositivo constitucional e cuja vigência, após a promulgação da atual Constituição, é expressamente reconhecida pelo artigo 34, § 8º, do ADCT.

A interpretação judicial do regime do ICMS está assente na Suprema Corte brasileira. Trata-se, como se pode ver, de um tributo que não pode ser utilizado autonomamente pelos Estados-membros para implantar programas de incentivos ao desenvolvimento econômico. Decisões isoladas, deste ou daquele Estado-membro, revestem-se de inconstitucionalidade porque violam, de um lado, os interesses financeiros dos municípios e, de outro, porque agridem os fundamentos jurídicos nacionais desse tributo.

Em que pese a orientação do Supremo nesse tópico, há ainda um outro aspecto do tema que deve ser entendido. É que alguns Estados, mesmo depois de terem celebrado o acordo interestadual para estipular incentivos, transferem o poder de legislar nessa matéria ao Poder Executivo. E isso tem dado margem a outras discussões junto ao STF. Poderia,

um Estado-membro, delegar autonomia legislativa ao Poder Executivo a fim de que toda a política de incentivos fiscais seja desenvolvida a partir de seu juízo de conveniência?

Se o assunto for bem compreendido pode-se perceber que não se trata, propriamente, de um tema tributário, mas de aspectos relativos aos próprios alicerces do direito público democrático e especialmente do “devido processo legislativo”.

E é justamente por colocar a questão nesses termos que merece atenção especial o relatório do Min. Celso de Mello, proferido na ADIN 1296-PE-1995. Não só pela força de precedente que adquiriu, haja vista que o acórdão foi aprovado por unanimidade de votos, mas também pelo modo como abordou os fundamentos políticos da matéria. Diz ele que

É preciso enfatizar que a essência do direito tributário reside na **integral** submissão do poder estatal à **rule of law**, de tal modo que, **respeitados os postulados fixados pela própria Constituição**, a eficácia da atividade governamental em matéria tributária resulte sempre condicionada por tudo quanto haja sido fixado pelo legislador em sede jurídica adequada, vale dizer, por tudo quanto tenha sido ditado pelo Poder Público **em lei**. Não basta, portanto, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo para que se legitime, desde logo, a atividade estatal. Impõe-se, **antes de mais nada**, que o legislador, abstendo-se de agir **ultra vires**, **não haja excedido** os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua **indisponível** prerrogativa de fazer instaurar, em caráter **inaugural**, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador **não pode abdicar de sua** competência institucional para permitir que **outros órgãos** do Estado — como o **Poder Executivo** — produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. (fls.34)

(...)

Vê-se, portanto, que o legislador pernambucano, olvidando a importância da **necessidade** de submissão constitucional do tratamento jurídico de certas matérias ao **exclusivo** domínio da lei formal, **parece ter agido de modo abusivo, concretizando**, com o seu comportamento institucional, uma possível transgressão ao princípio nuclear da separação dos poderes.

Dentro dessa perspectiva, parece assumir conotação de **ilegitimidade constitucional** a norma que, não obstante veiculada em sede legal (art. 1o. e parágrafo único da Lei estadual n. 11.205/95), opera indisfarçável delegação legislativa externa, outorgando ao Executivo o exercício de um encargo jurídico absolutamente intransferível pelo Parlamento a qualquer outra instância de poder.

Os preceitos legais em questão — extravazando os limites, exorbitando das hipóteses e **inobservando** o procedimento e a forma previstos no art. 68 da Carta Política — deferiram ao Executivo estadual uma competência normativa primária que se revela absolutamente estranha às atribuições desse Poder, facultando-lhe a prática, **mediante**

ato próprio, da excepcional prerrogativa de inovar, **com a nota da inicialidade**, a própria ordem jurídica, dispondo, sem maiores restrições de caráter normativo, sobre questões postas expressamente pelo legislador constituinte sob a égide do postulado fundamental da reserva de lei em sentido formal.

A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, **mediante regime de direito estrito**, a possibilidade, **sempre excepcional**, de o Parlamento proceder à delegação legislativa em favor do Poder Executivo. A excepcionalidade da delegação legislativa — que traduz situação jurídica derogatória do postulado da divisão funcional do poder (CF, art. 2º) — acha-se claramente enfatizada pela norma inscrita no art. 25, I, do ADCT/88, que extinguiu a eficácia de **todos os dispositivos legais** que houvessem atribuído ou delegado a órgão do Poder Executivo competência para, em caráter primário, exercer prerrogativas inerentes à atribuição parlamentar de legislar. Mais do que isso, impende destacar — tal como faz ROQUE ANTONIO CARRAZZA (Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 198, item n. 9, 5ª ed., 1993, Malheiros) — que o princípio da reserva de lei “foi robustecido, na nova Constituição, por seu art. 49, V, que atribuiu ao Congresso Nacional (e, por extensão, à Assembléia Legislativa, à Câmara Municipal e à Câmara Legislativa) competência para **sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar...**” (fls. 35-37). [Negrito no original]

Essa mesma linha de entendimento foi aprovada, novamente por unanimidade de votos, na ADIN 1247-PA-1995, onde foi dito que

o que assume inegável relevo jurídico-constitucional, no caso, é a circunstância, **sempre enfatizada pelo magistério doutrinário**, de que o Estado **não pode** — especialmente quando a norma legal veicula, de modo incompatível com o iter procedimental de sua concretização, uma indisfarçável delegação legislativa — autorizar o Executivo a “incluir no sistema positivo qualquer regra geradora de direito ou obrigação novos” (CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, “Ato Administrativo e Direitos dos Administrados”, p. 95, 1981, RT). (Min. Celso de Mello, fls. 38). [negrito no original]

Essas decisões fazem ver, agora, o modo como o STF tem lidado com o tema de delegação legislativa para o Executivo cuidar da política tributária estadual. É saliente o julgamento que a Suprema Corte faz em relação a isso. A delegação legislativa é assunto excepcional por ser uma derrogação da tripartição de poderes, fundamento político do Estado de Direito no Brasil. Desse modo, só pode ocorrer nos casos expressamente autorizados pela Constituição Federal, quais sejam, os inscritos no art. 68 de seu texto permanente.

A fora as situações aí previstas, é inconstitucional qualquer lei estadual delegante de poder legislativo ao governador de Estado.

Essas orientações da Corte Suprema já deveriam ser suficientes para evidenciar o quão injurídicos são os meios adotados pelos Estados-membros para estabelecerem incentivos fiscais no contexto do que acabou caracterizando a “guerra fiscal”. Contudo, da mesma forma que as decisões administrativas do CONFAZ tem sido desrespeitadas, governadores e prefeitos têm feito vista grossa à inclinação da mais alta corte de justiça do Brasil e continuam estabelecendo incentivos por via dos fundos financeiros, o que, se de um lado regulariza, em parte, a oferta dos incentivos, de outro continua agravando a crise do federalismo.

PERIODIZAÇÃO DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

1. Fiscalismo (1891-1934)

Depois de realizado o percurso deste estudo é possível perceber que do fim do período imperial a mais ou menos 1935, o sistema tributário brasileiro continuou marcado por uma forte centralização, tanto de competências legislativas quanto de receitas. Isso tem duas razões fundamentais. Primeiro por que a economia brasileira, até meados dos anos trinta, era inteiramente dependente do comércio internacional de bens primários; e depois por que os Municípios ainda não eram unidades federadas. Desse modo, a pouca atividade econômica interna associada a nenhuma tradição descentralizadora só favorecia a inexistência de mecanismos jurídicos de partilha de receitas originárias, bem como o florescimento de um sistema tributário basicamente alicerçado nas receitas provenientes dos impostos incidentes sobre o comércio exterior — a União com o imposto de importação e os Estados com o imposto de exportações de seus territórios (quer para o exterior, quer para outros Estados da federação). Os Municípios, nessas condições, sobreviviam dos repasses voluntários definidos autonomamente por cada Estado.

Tratava-se de um modelo de tributação que se pode chamar de “fiscalista” e “nominalista”. Isto é, voltado exclusivamente para a arrecadação e não estruturado a partir

de conceitos econômicos: para esse modelo o '*nomen iuris*' do tributo não dependia da sua base econômica de incidência.

Era um modelo, enfim, que não estimulava a cooperação financeira entre as unidades federadas e que fazia as finanças públicas dependerem das oscilações do comércio internacional.

Apesar disso ele atendia muito bem aos interesses das oligarquias exportadoras, tanto nos assuntos internacionais — pois não comprometia os interesses estrangeiros de explorar o mercado consumidor brasileiro com uma eventual concorrência interna — quanto nos internos — já que assegurava predomínio político aos governadores sobre as municipalidades por intermédio dos repasses de recursos.

2. Desenvolvimentismo e fiscalismo (1934-1965)

Esse quadro só será alterado a partir de 1934. Apesar de o imposto sobre a renda ter sido criado já na década de vinte (como também o imposto sobre consumo de mercadorias) — ambos típicos tributos incidentes sobre a riqueza interna — até que fosse redigida a nova Carta de 1934 não estavam definidas quais das unidades federadas estavam legitimadas a instituí-los. Com a Constituição de 1934 esse assunto, que rendeu grande discussão jurisprudencial, pacificou-se. A União passou a instituir um e outro. Os Estados, em compensação, ganharam um novo imposto, incidente sobre vendas e consignações. E os Municípios, agora unidades federadas, obtiveram, pela primeira vez, receitas tributárias próprias

advindas de licenças e impostos incidentes sobre a propriedade imóvel e prestação de serviços municipais.

Esse sistema foi o primeiro também a instituir os fundamentos de um federalismo cooperativo pois estabeleceu mecanismos de repartição de receitas obtidas com a criação de novos tributos.

Convém notar que essas novidades são oriundas do novo cenário político-econômico estabelecido por Getúlio Vargas. Por força, então, de um redirecionamento da política-econômica as receitas tributárias mais importantes começam a deslocar-se do mercado internacional para o mercado interno. Isso explica a profusão de uma legislação tributária sobre consumo de mercadorias, vendas e rendas pessoais ao lado da extinção do imposto de importação em operações interestaduais, bem como a diminuição do poder dos Estados-membros para tributar o comércio exterior o que, aliás, se converteria numa “tendência” a partir da segunda metade da década de trinta. Aos poucos seria abolida a competência das unidades subnacionais de tributarem as operações internacionais, haja vista que cada vez mais, o governo federal assumiria o papel de regente de uma política econômica nacional.

Não obstante o aumento dos gastos públicos, especialmente federais, essas mudanças de 1934 pouco afetaram o nível de receitas tributárias, e do mesmo modo, não se converteram em melhorias sociais. A prestação de serviços públicos nos Municípios continuava precária pela deficiência do aparelho administrativo e escassez de recursos. Além disso, ainda que se observe uma maior descentralização do sistema tributário, uma vez que as unidades municipais passaram a ter legitimidade ativa para tributar, os critérios da Carta

de 1934 beneficiavam os maiores Municípios, ou aqueles que já tinham algum comércio desenvolvido. As zonas rurais e o interior do país continuariam absolutamente dependentes de repasses e negociações com governadores de Estado.

Entre os anos de 1937 a 1946, com o “Estado Novo”, não se verificaram mudanças importantes no papel dos tributos para a economia, por força do que a sua conformação jurídica permaneceu estruturada no modelo de 1934. Ocorreram, entretanto, mudanças nas regras financeiras já que houve uma centralização de receitas e aumento, ainda maior, do peso dos tributos internos sobre o total das receitas públicas, especialmente a partir da intensificação do uso de “fundos”, “adicionais”, “taxas” e “empréstimos compulsórios”, como também pela elevação de alíquotas dos impostos já existentes.

O imposto sobre consumo de mercadorias tornou-se rapidamente o principal tributo da União, seguido do imposto sobre renda. No âmbito estadual o imposto sobre exportações perdeu seu significado primitivo e o imposto sobre vendas e consignações converteu-se na principal fonte de receitas.

Contudo, se houve maior centralização de receitas, a capacidade arrecadatória do sistema permaneceu a mesma. E já nos anos 40 constatou-se que era muito baixa para as necessidades de um Estado forte e investidor como Vargas queria.

Como se sabe, o período que vai de 1930 a 1945 foi muito conturbado pelas crises econômicas e políticas internacionais. E elas não só diminuíram as esperanças das elites brasileiras de insistir exclusivamente na “vocação agrícola exportadora” do país como também forçariam os governantes a explorar novas bases econômicas, internas, para financiar

os gastos governamentais que, por força do “desenvolvimentismo varguista” aumentavam de modo significativo.

Porém, essas novas circunstâncias criavam um grande impasse. Lado a lado estavam uma elite desacostumada com elevada carga tributária, e um projeto político federal de desenvolvimento econômico fundado num elevado gasto público e no aumento da participação do Estado na atividade econômica, quer na função clássica de *gendarme*, quer na nova, de “empresário”.

Como não se viabilizou um novo pacto político para reformular o sistema tributário, e como as exportações agrícolas não se recuperariam ao nível esperado até meados dos anos quarenta, o “desenvolvimentismo varguista” foi se viabilizando com expansão monetária, endividamento externo e inflação.

Desse modo, apesar de o país ter entrado noutra modelo de desenvolvimento, o sistema tributário, até a Carta de 1946 ainda é marcadamente “fiscalista” e “nominalista”. As mudanças na tributação ocorridas entre 1934 e 1946 foram mais casuais do que o resultado de uma política econômica deliberada. Na verdade, parece ter sido o crescimento do mercado interno por força da grande crise internacional o responsável pela transformação daquele antiquado sistema tributário numa fonte importante de captação de receitas para o Estado, já que era visível o descompasso entre ele e as novas necessidades financeiras.

Na segunda metade dos anos quarenta, com o fim do autoritarismo varguista, o Brasil elaborou uma nova Constituição. Com ela pretendeu-se descentralizar poder político e recursos financeiros, com especial atenção aos Municípios do interior. Isso fora concebi-

do não só como necessário à melhoria da qualidade dos serviços públicos no interior do país como também decisivo para a expansão do mercado interno consumidor.

As atenções voltaram-se, então, novamente ao sistema tributário. Pela primeira vez ele passaria a ser pensado como um mecanismo de incentivo ao crescimento econômico mais homogêneo. Mas se havia, naquela ocasião, claro propósito de criar um programa de distribuição regional de recursos com apoio nele, não se pode dizer o mesmo quanto às possibilidades políticas de mudar os fundamentos econômicos das espécies tributárias existentes. Por essa razão, não obstante as mudanças significativas em relação ao destino da arrecadação, o modelo do sistema tributário permaneceu estruturado em princípios “fiscalistas” e “nominalistas”.

Todavia, o período que vai de 1947 a 1965 além de estar marcado pela urbanização e industrialização do país (visto que os programas econômicos que se sucederam não abriram mão da política de “substituição de importações” de industrializados e de estimular o crescimento econômico à base de vultosos gastos públicos), também conheceu inflação elevada, desequilíbrio das contas externas e crescimento do déficit público. A essas alturas, então, a tradicional política de expansão monetária e de empréstimos externos que compensavam as deficiências arrecadatórias do sistema de tributos em vigor, só agravavam a situação.

Era cada vez mais evidente a defasagem do modelo tributário herdado de 1891. É que, como foi mencionado, ele arrecadava pouco para as intenções intervencionistas do governo, e arrecadava mal para os interesses econômicos do capital nacional. Em vista disso, adaptá-lo à “nova economia” e ao novo Estado tornava-se cada vez mais imperioso. Ao

lado disso, porém, estava a carência de condições políticas para aprovar uma tal reforma, apesar de ela ter sido muito cogitada. Sem uma boa solução para a crise, e diante do crescimento do déficit público e da impossibilidade política de reformar o sistema tributário, o governo adotou, como alternativa, medidas de contenção de gastos e controle da expansão de crédito e da moeda. Só que, pelas consequências recessivas, elas agravaram ainda mais a situação econômica do país sem amenizar o estado das finanças públicas.

No início dos anos sessenta essa crise econômica, associada à crise política, repercutiu sobre o sistema tributário. Era demais evidente que o Estado brasileiro precisava de mais receitas. Todavia, era senso comum a necessidade de eliminar a cumulatividade e regressividade desse sistema, além de melhorar a forma de partilha das receitas entre as diferentes regiões do país. Já era bem sabido que só assim o sistema de tributos poderia estimular o desenvolvimento mais homogêneo do mercado interno, problema central dos programas econômicos desenvolvimentistas.

Mas só a partir da segunda metade dos anos sessenta é que parte desses problemas foram enfrentados.

3. Desenvolvimentismo e incentivos fiscais (1965-1980)

Foi, a propósito, um programa econômico, o PAEG, instituído pelo governo militar que deu novas feições aos tributos no país. A grande reforma tributária de 1965-66 era parte do amplo programa de reformas estruturais do setor público que pretendiam criar

condições para a retomada do crescimento econômico industrial no Brasil. O sistema de tributos estava, pela primeira vez, associando-se a uma política econômica definida (no caso, “desenvolvimentista”). Por isso pode-se dizer que a reforma tributária de 1965, que estruturou os tributos em bases econômicas, e não meramente fiscais, fazia parte de uma “política tributária” para o Brasil.

Desse modo, entre 1965 e 1968 a tributação foi transformada num importante mecanismo para auxiliar o projeto de crescimento econômico a altos índices, recuperar as finanças públicas e melhorar a distribuição social e regional de rendas. Para esse fim, a legislação foi sistematizada e adaptada às exigências do PAEG.

O governo central assumiu todo o controle do comércio exterior, inclusive com a possibilidade de o Presidente da República alterar alíquotas de impostos por simples Decreto. Para o mercado interno foram criados tributos sobre valor agregado com o fim de desonerar a atividade produtiva, de diminuir a carga tributária sobre bens de consumo e também de ampliar a arrecadação.

Essa reforma foi promovida pelo governo da União. Por força disso ele se reservou as principais competências e resguardou para si o direito de estabelecer os critérios para distribuir parte das suas receitas às demais unidades federadas (por intermédio de Fundos de Participação). A União, com essas medidas, converteu-se na coordenadora da política tributária do país, e assim submeteu política e financeiramente Estados e Municípios ao seu comando.

Durante todo o período do “milagre econômico” (1968-1974) o governo federal adaptou a nova ferramenta para atender sua política de crescimento industrial. Promoveu,

por isso, com a Emenda Constitucional n.1/69, drástica redução dos repasses aos Fundos de Participação estaduais e municipais e usou intensivamente o seu direito constitucional de isentar tributos dessas unidades subnacionais. O federalismo fora, por essa razão, praticamente abolido.

Essas duas últimas medidas, como era de esperar, começaram a gerar imensas dificuldades para as finanças subnacionais, não só de manutenção dos serviços básicos como também de viabilização de novos investimentos. Isso causou, no médio prazo, aumento do endividamento público estadual, especialmente por que os Estados passaram a se endividar no mercado de capitais, emitindo títulos públicos a fim de compensar as restrições em suas receitas tributárias.

É fácil perceber que, ao estrangular os cofres subnacionais, a política tributária inaugurada com o período do “milagre econômico” estimulou a concentração de renda nos grandes centros urbanos e também as desigualdades regionais. Já do ponto de vista sócio-econômico ela se revelaria injusta em dois sentidos, especialmente a partir do momento em que a União recriou tributos com feições cumulativas no início da década de setenta: primeiro, o aparecimento das Contribuições Sociais e a insistência sempre maior do Governo Federal em financiar as políticas sociais a partir delas acentuaria o peso da carga tributária sobre as camadas mais pobres da população. E segundo, esse mecanismo fez com que o sistema tributário voltasse a ter características “nominalistas” e “fiscalistas”. Com o aparecimento das Contribuições Sociais pode-se dizer até que o Governo Federal desarticulou inteiramente o projeto de política tributária instituído com a reforma de 1965-66. Nas décadas de setenta e oitenta, por causa fundamentalmente delas, o sistema tributário voltaria a

estar marcado, além da crise do federalismo, pela bi-tributação, pela cumulatividade e pela regressividade.

4. Recessão e federalização do sistema tributário (1980-1994)

Só no início dos anos oitenta, com a emenda Passos Porto, e por causa das eleições para governadores de Estado, pelo menos um desses problemas seria amenizado: o da crise do federalismo fiscal. Todavia, o drama do endividamento público e a utilização do orçamento fiscal para amenizá-lo agravariam a regressividade (pela importância arrecadatória cada vez maior dos tributos indiretos), o fiscalismo (pela preocupação com o financiamento de políticas sociais e mesmo a contenção do déficit público) e o anti-federalismo (pela continuada aplicação de isenções heterônomas).

Na transição da década de oitenta para a de noventa, o mais importante momento de discussão dos problemas tributários foi a Assembléia Nacional Constituinte. Mas o que se verificou nela não foi uma discussão aberta sobre a crise da estrutura dos tributos. Antes disso, o Legislador Constituinte concentrou suas atenções no mesmo tema da Emenda Passos Porto. Por isso as mais significativas mudanças promovidas no sistema tributário brasileiro com a Carta de 1988 se referem a aspectos do federalismo fiscal; ou melhor, com a descentralização de receitas e autonomia legislativa das unidades subnacionais.

Em que pese a importância de tais mudanças, é bom salientar que se o movimento “regionalista” instalado na Constituinte associava “descentralização de receitas” com “democracia”, constata-se que tal descentralização foi incompleta: Estados e Municípios

ganharam mais recursos, porém não mais responsabilidades administrativas. E isso, do ponto de vista das finanças públicas, significa que o governo federal perdeu, nesse momento, em dois sentidos: diminuiu sua arrecadação mas não suas responsabilidades.

Como tinha de administrar um setor público gravemente endividado e ao mesmo tempo recuperar o crescimento de uma economia em recessão, continuamente pressionada por elevados índices de inflação, tudo isso somado à impossibilidade de providenciar elevação de suas receitas pelo simples aumento dos impostos de sua alçada, o governo federal, deliberadamente, começa a promover uma política tributária centrada em Contribuições Sociais. A razão dessa estratégia pode ser facilmente compreendida se for observado que o resultado da arrecadação desse tributo é, por definição constitucional, exclusivo da União, ainda que vinculado a fins certos. Com mais Contribuições Sociais a União poderia aumentar seu nível de receitas sem ter de reparti-las com Estados e Municípios.

Bem analisado, o que se verifica a partir dos anos noventa é que as Contribuições Sociais assumiram, em importância, o lugar dos impostos no financiamento das políticas sociais. O governo federal, com isso, reinstituiu uma política tributária “fiscalista” aumentando o perfil “nominalista” das espécies tributárias, já que sua primeira preocupação com os tributos passaram a ser, quase exclusivamente, a captação de receitas para financiar a saúde, o seguro-desemprego, a educação, a seguridade social e administrar o déficit público, especialmente da Previdência Pública, que praticamente saiu do controle a partir desse momento.

Se, todavia, o evidente crescimento da importância das Contribuições Sociais a partir da vigência da Constituição de 1988 reorientou a política tributária federal para o

velho modelo “fiscalista” e “nominalista”, acompanhado de todos os vícios políticos e econômicos que lhe são peculiares, isso não significa que tenha sido abolida a “política tributária de incentivos” ao desenvolvimento econômico.

Ocorre que ao lado de um programa federal “fiscalista”, as unidades subnacionais, como que em substituição ao papel tradicionalmente desempenhado pela União, passaram a realizar “políticas de incentivos fiscais” com objetivos econômicos, isto é, passaram a criar programas de renúncia de receitas e de gasto público para atrair investimentos produtivos e geradores de renda em seus territórios. E isso especialmente a partir de 1994-95, quando foi colocado em vigor o chamado “Plano Real” de estabilização econômica e lançado, pela União, o regime fiscal automotivo, respectivamente.

5. Liberalismo, fiscalismo federal e incentivos fiscais subnacionais (1994 - ...)

Esse novo plano de estabilização, depois complementado por um amplo programa de reformas do Estado brasileiro, caracterizou-se por implementar um programa anti-inflacionário, anti-déficit público, desestatizador e desnacionalizador da economia.

Como se vê, introduziu uma política econômica bastante distinta daquelas do PAEG e do “Milagre”, implantadas pelos militares entre o último quartel dos anos sessenta e o primeiro dos anos setenta, e que estabeleceu fundamentos econômicos na tributação brasileira. A diferença específica entre uma e outra está no caráter “desenvolvimentista” da estratégia dos militares, que demanda aumento do gasto público e endividamento; e o cará-

ter “liberal” do Plano Real, que está fundado no ajuste fiscal e na diminuição da intervenção do Estado no processo de produção econômica.

De certo modo, o ressurgimento de uma política tributária “fiscalista” recentemente pode ser explicado por esse aspecto financeiro: como o governo federal tem um projeto político-econômico baseado na contenção do gasto e do investimento público produtivo e no aumento de suas receitas, as Contribuições Sociais são a ferramenta mais estratégica para assegurar seus interesses no curto prazo. Mas isso parece explicar também os mais graves problemas da atual tributação brasileira: a cumulatividade e a regressividade, de um lado, e o conflito federativo conhecido por “guerra fiscal”, de outro.

Desde 1994, pelo menos, são as unidades subnacionais que vêm fazendo “política tributária desenvolvimentista” no Brasil para vários setores da economia, mas especialmente para o automotivo e o de informática. Justamente pela ausência de uma política semelhante por parte da União.

Não obstante, a União não se omitiu apenas de ter uma política de incentivos fiscais; falta-lhe também instituições hábeis para coordenar a propagação desse conflito interfederativo. A timidez do CONFAZ, ou mesmo do Congresso Nacional, em relação ao tema, demonstra que se alguns dos aspectos do federalismo fiscal foram resolvidos por ocasião da Assembléia Nacional Constituinte (como a maior descentralização de receitas) ainda não foram introduzidas no Brasil regras que conduzam à cooperação fiscal entre as unidades federadas.

A “guerra fiscal”, que no princípio esteve assentada em programas de isenção de ICMS em desacordo com os convênios do CONFAZ, passou a ser contestada, pelos Esta-

dos, junto ao Supremo Tribunal Federal. Após as primeiras manifestações em contrário da Corte Suprema, as isenções converteram-se rapidamente em programas de financiamento criados por Fundos Financeiros. O propósito desses fundos, quase que inteiramente mantidos por recursos provenientes da arrecadação de ICMS, mas também de outros tributos estaduais, é financiar o investimento industrial. Além desse mecanismo de empréstimo a alguns contribuintes selecionados, o que indiretamente equivale à isenção, tornou-se bastante comum também o diferimento do pagamento do ICMS, em longo prazo; o que compromete a arrecadação de futuros governadores e prefeitos.

A União tem tido em relação à “guerra fiscal” uma conduta pouco coerente com o papel de governo central. Primeiro por que instituiu, no início dos anos noventa, um regime fiscal especial para o setor automotivo que ao invés de atenuar a “guerra fiscal” estimulou-a, pois os incentivos previstos beneficiaram exclusivamente as regiões norte, nordeste e centro-oeste. Do mesmo modo, durante a votação da Lei Kandir, que passou a ser a regra geral do ICMS, o governo federal vetou exatamente os artigos que regulavam o modo como os Estados poderiam conceder incentivos fiscais. Além disso, o governo federal tem criado toda espécie de empecilhos à aprovação da Reforma Tributária que há mais de cinco anos tramita na Câmara de Deputados.

Nesse quadro, parece que a única instituição que tem se manifestado de acordo com os preceitos do federalismo é o Supremo Tribunal Federal por julgar inconstitucionais as leis estaduais que criam incentivos sem negociação junto ao CONFAZ. De todo modo, suas decisões têm sido contornadas, com se disse, por manobras financeiras que produzem o mesmo efeito das isenções.

V. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Disso tudo pode-se dizer, em síntese, que:

1. Os principais *impasses* da política tributária e do sistema tributário brasileiro em vigor *não são novidades*. Fazem parte da sua formação histórica.
2. Até o presente momento *não foi possível implementar uma fórmula equilibrada de distribuição de receitas e de competências*. Mas isso se deve ao impasse político que está por detrás do nosso federalismo centrífugo e regionalista.
3. O “*fiscalismo*” voltou à cena. E as razões de sua existência são as mesmas que se conhecem desde a era Vargas: procura-se amenizar o problema do déficit público com expansão da carga tributária. O que explica, então, o ressurgimento de tributos sem bases econômicas (Contribuições Sociais) é o *descontrole das finanças públicas*.
4. A *cumulatividade e a regressividade* são fenômenos decorrentes do “*fiscalismo*”. A falta de racionalidade econômica dos principais tributos em vigor — na sua maioria indiretos — provoca efeitos inflacionários sobre preços, o que, de um lado onera mais as pessoas de menor renda (a esmagadora maioria da população) e de outro diminui a competitividade internacional dos manufaturados nacionais.
5. Da mesma forma como esses problemas são conhecidos desde muito tempo, também as soluções não são fórmulas a serem inventadas.

6. A sonegação e os desvios promovidos pelo “planejamento tributário” poderiam ser reduzidas pela implantação de uma reforma da administração fiscal.

7. Há boa margem para aumentar a progressividade das alíquotas do imposto de renda e desse modo diminuir a carga tributária incidente sobre a classe média e assalariada por força dos tributos indiretos.

8. É preciso fortalecer institucionalmente o CONFAZ, visto que é importante órgão de arbitragem das políticas fiscais subnacionais — ou dar competências especiais ao Senado Federal nessa matéria, já que é instância máxima de representação dos Estados.

9. Esses temas só se tornaram impasses nos anos 90 porque obstam a distribuição de renda, o crescimento, a inserção econômica internacional do Brasil e dificultam sua unificação econômica.

10. *Os meios para sair desses impasses precisam ser construídos de forma democrática*, isto é, com amplitude do debate e não sua restrição no interior da burocracia. É preciso vê-los como *temas políticos antes que técnicos*. Deles decorrem a crise do federalismo, o viés concentrador de renda e o aspecto do “custo brasil” da tributação brasileira. Contudo, depois de duas décadas de estagnação econômica, concentração de renda e deterioração do setor público, eles devem ser bem compreendidos para que façam parte da *agenda política do país*, e não de metas econômicas a serem acordadas entre organismos financeiros internacionais e Ministros de Estado, como se os aspectos técnicos fossem os mais importantes e assim insuscetíveis de serem publicamente debatidos.

ANEXO

Tabela I

**PARTICIPAÇÃO DOS TRÊS NÍVEIS DE GOVERNO NA
RECEITA DISPONÍVEL - (EM % DO TOTAL)**

ANO	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
1960	59,5	34,1	6,4
1965	54,8	35,1	10,1
1970	60,8	29,2	10,0
1971	62,8	27,3	9,9
1972	63,8	26,9	9,2
1973	64,5	26,3	9,2
1974	66,4	25,2	8,4
1975	68,0	23,3	8,7
1976	68,1	23,1	8,8
1977	69,1	22,3	8,6
1978	68,1	23,3	8,6
1979	68,0	22,7	9,3
1980	68,2	23,3	8,6
1981	68,4	22,3	9,3
1982	69,0	22,1	8,9
1983	69,8	21,3	8,9

Fonte. VARSANO, Ricardo et alli, 1998:45

Tabela II
CARGA TRIBUTÁRIA – 1965-1979, em % do PIB

Ano	Impostos Indiretos	Impostos Diretos	Carga Bruta/ Global	Subsídios	Transfe- rências	Carga Líquida	Total
1965	13.25	5.82	19.07	1.40	4.91	6.31	12.76
1966	15.17	6.63	21.80	0.93	5.22	6.15	15.65
1967	13.81	6.96	20.77	0.77	6.16	6.93	13.83
1968	15.47	7.38	22.85	0.68	6.76	7.44	15.41
1969	15.91	8.32	24.23	0.66	7.40	8.06	16.17
1970	15.31	8.61	23.92	0.55	7.93	8.47	15.45
1971	14.60	8.96	23.56	0.63	7.08	7.71	15.85
1972	14.83	10.05	24.88	0.56	7.55	8.12	16.76
1973	14.75	10.52	25.27	0.45	7.63	8.08	17.19
1974	14.18	10.84	25.02	0.68	7.04	7.72	17.30
1975	13.21	11.66	24.87	0.76	7.76	8.52	16.35
1976	13.51	12.16	25.68	0.69	8.66	9.35	16.33
1977	13.53	13.05	26.59	0.71	9.23	9.94	16.65
1978	12.99	12.65	25.64	0.86	10.05	10.91	14.73
1979	11.66	12.83	24.50	0.60	9.80	10.40	10.10

Fonte: Conjuntura Econômica, Dezembro de 1979 e Conjuntura Econômica, Dezembro de 1980. Os dados referentes a 1965-1979 foram extraídos de PASTORE, Afonso C. (1981:12).

Tabela III
RECEITA POR REGIÃO SEGUNDO A NATUREZA – 1970
UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS –
ADMINISTRAÇÃO CENTRAL E DESCENTRALIZADA – CR\$ 1.000

Discriminação da Receita	Região Norte	%	Região Nordeste	%	Região Sudeste	%	Região Sul	%	Região Centro Oeste	%
1 - Receita Tributária	588.687	1	4.075.009	8	37.782.339	75	6.894.306	14	1.012.095	2
1.1 - Tributos Diretos	240.375	1	1.439.575	8	13.536.165	76	2.198.252	12	419.238	2
1.2 - Tributos Indiretos	348.312	1	2.635.434	8	24.246.174	75	4.696.054	14	592.857	2
2 - Receita Patrimonial	10.359	2	43.464	10	310.686	69	60.142	13	27.187	6
3 - Receita Industrial	11.462	1	77.636	5	1.078.567	69	355.244	23	48.173	3
4 - Receitas Diversas	87.714	3	318.568	10	2.111.562	69	397.002	13	139.100	5
5 - Rec.Transferência	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5.1 -Empresas Públ./Mista	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5.2 - Outras Transf.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6 - Alienação Bens	7.296	2	84.587	27	194.275	62	7.092	2	17.796	6
7 - Amortiza/Empréstimo	9.117	3	39.892	14	218.482	75	18.975	7	3.532	1
8 - Outras Receitas	17.057	6	53.843	18	195.003	65	17.309	6	14.966	5
9 - Receita Total	731.692	1	4.692.999	8	41.890.914	74	7.750.070	14	1.262.849	2
10 - Operações de Crédito	24.472	1	340.240	15	1.677.970	72	228.056	10	60.075	3
10.1 - Interno	23.979	1	245.026	14	1.331.710	77	111.872	6	20.123	1
10.2 - Externo	493	0	95.214	16	346.260	58	116.184	19	39.952	7
Total de Recursos	756.164	1	5.033.239	9	43.568.884	74	7.978.126	14	1.322.924	2

Fonte dos Dados Básicos: Centro de Estudos Fiscais, IBRE/DCS/FGV. In. RODRIGUEZ, Maria Lelia O. F.; Zackseski, Nelson Fernando.(1999)

Tabela IV
Receita por Região segundo a Natureza –1975
União, Estados e Municípios
Administração Central e Descentralizada – Cr\$ 1.000

Discriminação da Receita	Região Norte	%	Região Nordeste	%	Região Sudeste	%	Região Sul	%	Região Centro Oeste	%
1 - Receita Tributária	3.277.761	1	18.960.012	8	184.476.583	73	35.222.195	14	10.141.131	4
1.1 - Tributos Diretos	1.540.806	1	8.504.231	7	87.149.907	73	15.692.000	13	6.692.452	6
1.2 - Tributos Indiretos	1.736.955	1	10.455.781	8	97.326.676	73	19.530.195	15	3.448.679	3
2 - Receita Patrimonial	76.262	1	220.651	4	4.538.643	77	491.234	8	558.861	9
3 - Receita Industrial	23.345	1	175.268	6	2.065.401	73	347.132	12	199.604	7
4 - Receitas Diversas	327.024	2	1.378.340	7	15.044.330	76	1.527.647	8	1.473.102	7
5 - Rec. Transferências	126.213	5	558.263	21	1.171.042	44	388.811	15	34.166	16
5.1- Empresas Publ/Mista	19.800	4	143.114	28	160.359	31	61.526	12	135.574	26
5.2 - Outras Transf.	106.413	5	415.149	19	1.010.683	47	327.285	15	298.592	14
6 - Alienação Bens	20.340	3	58.241	9	436.642	64	92.880	14	75.617	11
7 - Amortiza/Empréstimo	21.117	2	137.743	11	886.930	73	136.338	11	28.695	2
8 - Outras Receitas	77.511	6	176.716	14	838.765	67	75.053	6	86.378	7
9 - Receita Total	3.949.573	1	21.665.234	8	209.458.336	73	38.281.290	13	12.997.554	5
10 - Operações de Crédito	67.086	0	1.262.884	5	17.356.996	72	3.213.463	13	2.313.859	10
10.1 - Interno	61.940	0	1.207.701	7	12.653.725	68	2.359.618	13	2.284.933	12
10.2 - Externo	5.146	0	55.183	1	4.703.271	83	853.845	15	28.926	1
Total de Recursos	4.016.659	1	22.928.118	7	226.815.332	73	41.494.753	13	15.311.413	5

Fonte dos Dados Básicos: Centro de Estudos Fiscais, IBRE/DCS/FGV. In. RODRIGUEZ, Maria Lelia O. F.; Zackseski, Nelson Fernando.(1999)

Tabela V
Receita por Região segundo a Natureza –1980
União, Estados e Municípios
Administração Central e Descentralizada – Cr\$ 1.000

Discriminação Da receita	Região Norte	% %	Região Nordeste	% %	Região Sudeste	% %	Região Sul	% %	Região Centro Oeste	% %
1 - Receita Tributária	49.540.157	2	250.427.091	9	1.959.647.870	68	386.000.241	13	234.486.666	8
1.1 - Tributos Diretos	23.241.428	2	115.488.696	8	972.489.729	70	185.301.531	13	87.277.602	6
1.2 - Tributos Indiretos	26.298.729	2	134.938.395	9	987.158.141	66	200.698.710	13	147.209.064	10
2 - Receita Patrimonial	1.493.668	2	1.996.624	3	45.724.081	73	5.484.054	9	7.660.108	12
3 - Receita Industrial	45.128	0	1.304.321	8	9.207.603	60	3.042.837	20	1.776.415	12
4 - Receitas Diversas	11.362.688	2	49.929.129	9	357.233.993	66	66.033.630	12	59.341.180	11
5 - Rec. Transferências	1.443.524	5	5.192.497	16	18.024.077	56	1.720.124	5	5.610.159	18
5.1-Empresa Publ/Mista	3.115	0	682.280	18	459.730	12	545.466	14	2.108.818	56
5.2 - Outras transf.	1.440.409	5	4.510.217	16	17.564.347	62	1.174.658	4	3.501.341	12
6 - Alienação de Bens	237.574	1	454.774	1	41.467.669	93	1.166.960	3	1.320.273	3
7-Amortiza/Empréstimo	101.414	1	711.047	6	10.309.983	83	1.122.943	9	160.723	1
8 - Outras Receitas	1.330.264	7	6.403.398	33	7.842.203	41	909.431	5	2.768.236	14
9 - Receita Total	65.554.417	2	316.418.881	9	2.449.457.479	68	465.480.220	13	313.123.760	9
10 - Op. Crédito	1.109.161	1	29.290.445	14	138.650.230	65	23.541.616	11	19.262.792	9
10.1 - Interno	553.821	0	18.366.525	11	110.366.476	68	17.926.646	11	15.320.027	9
10.2 - Externo	555.340	1	10.923.920	22	28.283.754	57	5.614.970	11	3.942.765	8
Total de Recursos	66.663.578	2	345.709.326	9	2.588.107.709	68	489.021.836	13	332.386.552	9

Fonte dos Dados Básicos: Centro de Estudos Fiscais, IBRE/DCS/FGV In. RODRIGUEZ, Maria Lelia O. F.; Zackseski, Nelson Fernando.(1999)

Tabela VI
Participação dos Três Níveis de Governo na arrecadação (em % Total)

Ano	União	Estados	Municípios
1970	66,7	30,6	2,7
1971	68,7	28,6	2,7
1972	69,7	27,7	2,6
1973	71,1	26,3	2,5
1974	72,3	25,4	2,3
1975	73,7	23,5	2,8
1976	75,4	21,6	3,0
1977	76,0	21,1	2,9
1978	75,1	22,2	2,8
1979	74,8	21,8	3,4
1980	74,7	21,6	3,7
1981	75,4	21,3	3,3
1982	75,9	21,4	2,7
1983	76,5	20,6	2,8
1984	73,6	23,7	2,7
1985	72,7	24,9	2,4
1986	70,5	27,0	2,5
1987	72,3	25,2	2,5

Fonte. Varsano, Ricardo, et alli, **participação dos três níveis de governo na arrecadação**. In: Uma análise da carga tributária no Brasil. Brasília: ipea, texto para discussão n. 583.1998. p.44

Tabela VII**Participação dos Três Níveis de Governo na Receita Disponível — 1970/96 - (Em % do Total)**

Ano	União	Estados	Municípios
1970	60,8	29,2	10,0
1971	62,8	27,3	9,9
1972	63,8	26,9	9,2
1973	64,5	26,3	9,2
1974	66,4	25,2	8,4
1975	68,0	23,3	8,7
1976	68,1	23,1	8,8
1977	69,1	22,3	8,6
1978	68,1	23,3	8,6
1979	68,0	22,7	9,3
1980	68,2	23,3	8,6
1981	68,4	22,3	9,3
1982	69,0	22,1	8,9
1983	69,8	21,3	8,9
1984	65,8	24,1	10,1
1985	62,7	26,2	11,1

Fonte. VARSANO, Ricardo et alli, **Participação dos Três Níveis de Governo na Receita Disponível** . In: _____.op.cit.,1998,p.45

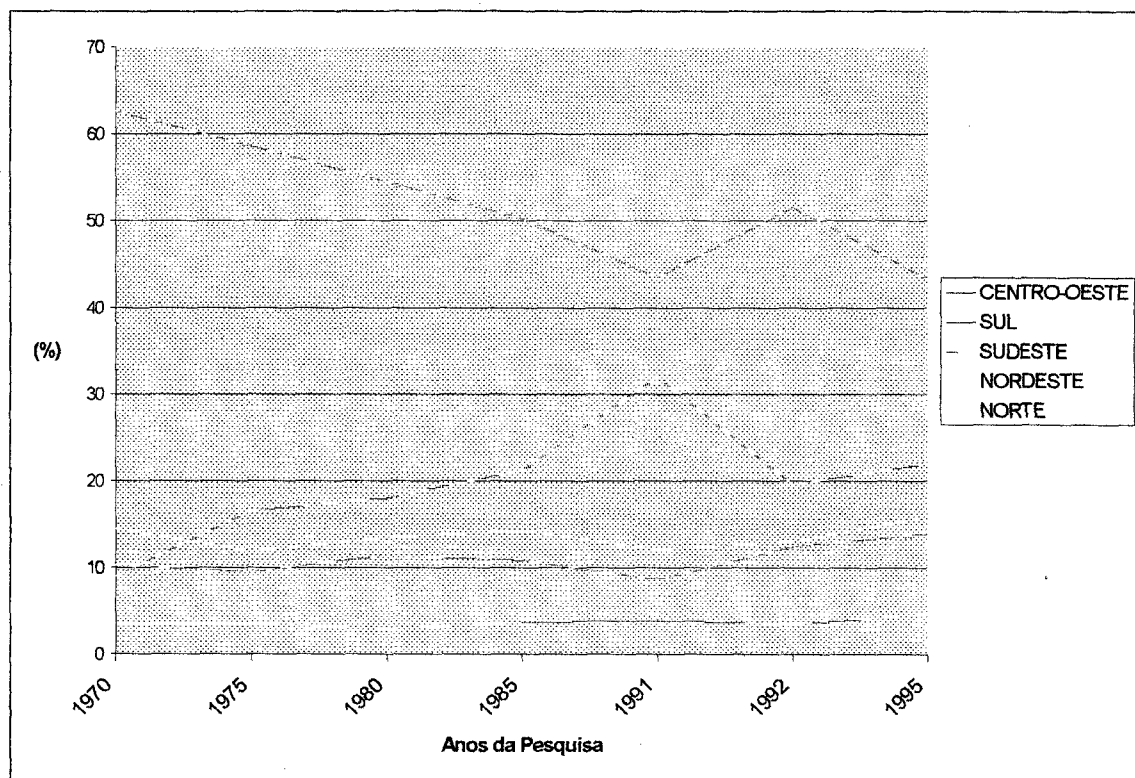
Tabela VIII
Carga Tributária Global — 1947/99-(Em % do PIB)

Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga	Ano	Carga
1947	13,84	1960	17,41	1973	25,05	1986	26,19
1948	14,03	1961	16,38	1974	25,05	1987	23,77
1949	14,39	1962	15,76	1975	25,22	1988	22,43
1950	14,42	1963	16,05	1976	25,14	1989	24,13
1951	15,74	1964	17,02	1977	25,55	1990	28,78
1952	15,41	1965	18,99	1978	25,70	1991	25,24
1953	15,20	1966	20,95	1979	24,66	1992	25,01
1954	15,82	1967	20,47	1980	24,52	1993	25,78
1955	15,05	1968	23,29	1981	25,25	1994	29,75
1956	16,42	1969	24,87	1982	26,34	1995	29,41
1957	16,66	1970	25,98	1983	26,97	1996	28,60
1958	18,70	1971	25,26	1984	24,34	1997	28,60
1959	17,86	1972	26,01	1985	24,06	1998	29,30
						1999	31,70

Fonte: VARSANO, Ricardo et alli, **carga tributária global**. In: _____. Op. Cit.,1998. p. 39. Os autores informam que os dados de 1947 a 1979 foram extraídos das contas nacionais do Brasil. A partir de 1980, foi utilizada a metodologia das contas nacionais (antigo sistema), com ajustes dos valores extraídos dos balanços contábeis, especialmente previdência/ fef. De 1990 a 1995, foram utilizados os valores do PIB obtidos pelo IBGE com a nova metodologia das contas nacionais. Os dados de 1996 a 1999 foram extraídos de BATISTA Jr., Paulo Nogueira. **Fiscalização tributária no Brasil: uma perspectiva macroeconômica**. In. A economia como ela é....São Paulo: Boitempo, 2000. p. 186.

Gráfico I

Participação percentual das regiões na despesa total do governo federal
 1970 - 1975 - 1980 - 1985 - 1991 - 1992 - 1995
 administração central e descentralizada



Visão histórica da distribuição regional da receita e despesa da administração pública no Brasil - 1970 - 1975 - 1980 - 1985 - 1995. In. Maria Lelia O. F. Rodriguez e Nelson Fernando Zackseski (1999:15)

FRAGMENTOS DO PROTOCOLO DE ACORDO RENAULT- ESTADO DO PARANÁ.

CLÁUSULA II.- RESPONSABILIDADES DO ESTADO DO PARANÁ

O ESTADO DO PARANÁ compromete-se a dar seu apoio e a conceder benefícios financeiros e tributários à RENAULT DO BRASIL e suas subsidiárias, conforme detalhados a seguir, para a implementação do Projeto, nos prazos do plano constante do *Bussines Plan* acima citado.

2.2.- Benefícios Tributários

O ESTADO DO PARANÁ compromete-se a fazer com que a RENAULT do BRASIL e suas subsidiárias usufruam dos seguintes benefícios tributários:

2.2.1.- Desoneração do diferencial de alíquotas do ICMS devido pela aquisição, nos outros estados-membros da Federação, de bens de capital e ferramentais destinados a integrar o ativo fixo da RENAULT do BRASIL e de quaisquer outras entidades ou estabelecimentos do Grupo RENAULT com domicílio fiscal no ESTADO DO PARANÁ (...).

(...)

2.2.2.- Examinar conjuntamente com a RENAULT do BRASIL a conveniência e oportunidade de apresentação ao CONFAZ de uma proposta de convênio visando à ampliação da lista de produtos beneficiados com a desoneração prevista no parágrafo 2.2.1. acima, de forma a abranger a totalidade dos bens de capital e os ferramentais destinados a integrar o ativo fixo de todos os estabelecimentos da RENAULT do BRASIL e de quaisquer outras entidades ou estabelecimentos do Grupo RENAULT com domicílio fiscal no ESTADO DO PARANÁ.

2.2.3.- Pagamento em conta gráfica do ICMS devido na importação para o ESTADO DO PARANÁ, por todos os estabelecimentos da RENAULT do BRASIL, ou por qualquer outra entidade controlada pelo Grupo RENAULT, ou estabelecimento do Grupo RENAULT, em especial a RENAULT COMERCIAL do BRASIL, dos Veículos e das peças de reposição, bem como matérias-primas e componentes utilizados para fabricação e na manutenção dos Veículos, com desembaraço aduaneiro no ESTADO DO PARANÁ (...)

2.2.4.- Diferimento do ICMS devido na aquisição de matérias-primas, peças e/ou componentes importados e/ou adquiridos no ESTADO DO PARANÁ, e utilizados na fabricação e manutenção dos Veículos, tal diferimento ocorrendo na data da saída dos aludidos Veículos e suas peças de reposição da fábrica da RENAULT do BRASIL (...)

2.2.5.- Utilização de 100% dos créditos do ICMS acumulados por todos os estabelecimentos da RENAULT do BRASIL ou qualquer outra entidade ou estabelecimento do Grupo RENAULT, com domicílio fiscal no ESTADO DO PARANÁ, nas seguintes operações:

(a) pagamento de fornecedores ou prestadores de serviços no ESTADO DO PARANÁ, inclusive os de energia elétrica;

(b) pagamento do ICMS devido por outras entidades ou estabelecimentos do Grupo RENAULT instalados no ESTADO DO PARANÁ (...).

2.2.6.- Os benefícios tributários estipulados nos parágrafos 2.2.1 a 2.2.5 acima não excluem outros já em vigor nesta data, tais como os estabelecidos nos Convênios ICMS 5/87, 52/91, 8/92, 13/92, 45/92, 109/92, 148/92, 55/93, AE 7/71 e o Convênio ICMS 2/94 e 152/94, prorrogado até 30.04.1997 pelo Convênio ICMS 122/95.

2.2.7 - O ESTADO DO PARANÁ compromete-se a envidar seus melhores esforços para que todos os convênios acima mencionados sejam mantidos ou renovados pelo CONFAZ.

2.3 - Os benefícios tributários, pelos quais o ESTADO DO PARANÁ se responsabiliza conforme disposto nesta Cláusula 2, estender-se-ão também às operações realizadas pelos fornecedores industriais da RENAULT do BRASIL, estabelecidos ou que venham a se estabelecer no ESTADO DO PARANÁ, quanto à parte de suas atividades destinada a todos os estabelecimentos da RENAULT do BRASIL ou a qualquer outra entidade ou estabelecimento do Grupo RENAULT instalados no ESTADO DO PARANÁ, sendo vedada sua cumulatividade com as vantagens decorrentes do programa "Paraná Mais Empregos" das quais os aludidos fornecedores estejam usufruindo.

(...)

2.4 - Benefícios relativos ao desembaraço aduaneiro e benefícios logísticos

2.4.1 - Para facilitar a gestão do sistema de compensação previsto nas disposições da lei federal aplicável ao setor automobilístico e para otimizar a gestão dos fluxos de importação (Veículos Importados, peças de reposição destinadas à rede comercial, bens de capital, peças e componentes, conjuntos e sub-conjuntos destinados à montagem dos Veículos Locais) será adotado o regime de "entrepasto" em benefício da RENAULT do BRASIL e de suas subsidiárias. Durante a fase de construção da fábrica, a RENAULT do BRASIL e suas subsidiárias poderão utilizar o entreposto aduaneiro já existente na Cidade Industrial de Curitiba (CIC).

2.4.1.1 - O ESTADO DO PARANÁ compromete-se a apoiar as gestões da RENAULT do BRASIL junto ao Governo Federal para facilitar a implementação de procedimentos específicos ("entrepasto" para os bens de capital e vendas sucessivas) de acordo com as normas internacionais. Assim sendo, para os bens de capital autorizados, os impostos e taxas (Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) serão pagos pela RENAULT do BRASIL quando do recebimento na fábrica, com base no valor em reais calculado pelas alíquotas de direito (II e IPI) em vigor no momento da entrada no entreposto, com redução de imposto conforme previsto nas disposições da lei federal acima mencionada, aplicável ao setor automobilístico.

2.4.1.2 - O ESTADO DO PARANÁ e a RENAULT do BRASIL formalizarão um acordo à implementação dos procedimentos de desembaraço aduaneiro em domicílio e de trânsito simplificado, conforme a minuta constante do Anexo VII deste instrumento.

2.4.2 - As importações devem ser realizadas diretamente, sem trânsito por um outro Estado brasileiro, utilizando como principais pontos de entrada no Território brasileiro: o Porto de Paranaguá, para a via marítima, o Aeroporto Afonso Pena, para a via aérea, e a ponte de passagem para Foz do Iguaçu, para a via terrestre . Em caso de força maior ou de dificuldades temporárias de ordem econômica ou técnica, poderá ser utilizado um posto de fronteira situado num outro Estado da Federação, sem prejuízo dos benefícios financeiros e fiscais definidos no presente Protocolo.

2.4.2.1. - O ESTADO DO PARANÁ compromete-se a criar as condições de ordem jurídica e material necessárias para melhor o desempenho econômico e técnico do Porto de Paranaguá e do Aeroporto Afonso Pena, de modo a acelerar o recebimento, armazenagem, despacho, embarque e transporte intermodal das cargas, adequando-os às necessidades e especificações logísticas do Projeto, conforme o Anexo V deste Protocolo.

2.4.2.2. - O ESTADO DO PARANÁ compromete-se a criar condições materiais e jurídicas de maneira a acelerar a passagem pela alfândega de Foz do Iguaçu, reduzindo as formalidades de trânsito(...).

CLÁUSULA III - DAS RESPONSABILIDADES DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DOS PINHAIS

O Município de São José dos Pinhais compromete-se a dar seu apoio à RENAULT do BRASIL e a conceder-lhe os benefícios tributários municipais a seguir, no âmbito da implementação do Projeto:

3.1 - Isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) incidente sobre: (i) o terreno objeto do parágrafo 4.1 adiante; e (ii) as edificações que serão acrescidas ao terreno acima referido. A isenção em questão será concedida pelo prazo de 10 (dez) anos a contar do registro da escritura pública de transferência da propriedade do terreno mencionado no parágrafo 4.1 em favor da RENAULT do BRASIL.

3.2 - Isenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incidente sobre quaisquer serviços prestados por: (i) RENAULT do BRASIL, (ii) RENAULT COMERCIAL do BRASIL e (iii) pelas empresas por estas contratadas, inclusive para execução das obras de construção civil, no âmbito de suas respectivas participações no Projeto, pelo prazo de 10 (dez) anos a contar da data da publicação da lei mencionada no parágrafo 3.6 adiante.

3.3 - Isenção de qualquer Taxa Municipal de Licença de Localização e Funcionamento e quaisquer outras taxas municipais relativas à utilização dos serviços públicos e dos poderes de polícia prevista na legislação municipal em vigor ou que vierem a ser instruídas, pelo prazo de 10 (dez) anos a contar da data da publicação da lei mencionada no parágrafo 3.6 adiante.

3.4 - Isenção da Contribuição de Melhoria em decorrência de quaisquer benfeitorias que vierem a ser efetuadas no Parque Renault do Brasil, tal como definido no Anexo V deste instrumento, ou nos terrenos adjacentes ao aludido Parque, pelo prazo de 10 (dez) anos a contar da data da publicação da lei mencionada no parágrafo 3.6 adiante.

3.5 - Fica estabelecido que as isenções de tributos municipais tal como prevista nesta Cláusula III estender-se-ão, nas mesmas condições, a todos os fornecedores da RENAULT do BRASIL bem como a qualquer outro estabelecimento ou entidade do Grupo RENAULT chamado a intervir do Projeto, estabelecidos ou que venham a se estabelecer no Município de São José dos Pinhais.

3.6 - O Município de São José dos Pinhais compromete-se a encaminhar à Câmara Municipal, no prazo de 15 (quinze) dias a contar da data de assinatura deste Protocolo, um projeto de lei visando modificar a legislação fiscal do Município, de modo a tornar possível a concessão dos benefícios tributários municipais mencionados nesta Cláusula III.

GUERRA FISCAL E JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (I)

Decisões relativas à necessidade de intermediação do CONFAZ para validar o estabelecimento de incentivos fiscais com o ICMS

1. EMENTA. Ação Direta de Inconstitucionalidade - Lei 244/93, Do Estado Do Maranhão. ICMS. Não-Incidência. Transmissão, retransmissão, geração de som e imagem através de serviços de rádio e televisão. A questão da competência exonerativa dos Estados-Membros em matéria de ICMS. Limitações constitucionais incidentes sobre o poder de conceder benefícios fiscais em tema de ICMS. Plausibilidade jurídica - Periculum in mora.

A concessão, mediante ato do poder público local, de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em tema de ICMS, depende, para efeito de sua válida outorga, da prévia e necessária deliberação consensual adotada pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, observada, quanto à celebração desse convênio intergovernamental, a forma estipulada em lei complementar nacional editada com fundamento no art. 155, § 2º, XII, g, da Carta Política. Este preceito constitucional, que permite à União Federal fixar padrões normativos uniformes em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS, acha-se teleologicamente vinculado a um objetivo de nítido caráter político-jurídico: impedir a "guerra tributária" entre os Estados-membros e o Distrito Federal. Plausibilidade jurídica dessa tese sustentada pelo Procurador-Geral da República.

Votação: Unânime. Partes: Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 930/MA.** Relator Min. Celso de Mello. Publicação no DJ em 31-10-97, pp-55.540. Julgamento em 25/11/1993 (Tribunal Pleno)

2. EMENTA. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Pertinência.

Tratando-se de impugnação de ato normativo de Estado diverso daquele governado pelo requerente, impõe-se a demonstração do requisito "pertinência". Isto ocorre quanto ao Decreto no 33.656, de 16 de abril de 1993, do Estado de São Paulo, no que se previu o crédito de cinquenta por cento do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços devido em operações ligadas aos produtos finais do sistema eletrônico de processamento de dados. O interesse dos Estados mostrou-se conducente à reserva da lei complementar da disciplina da matéria e esta cogita da necessidade de convênio – Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Carta de 1988 - artigo 34, par. 8., do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Liminar concedida.

Votação: Unânime. Resultado: deferido. Partes: Requerente: Governador do Estado do Paraná. Requeridos: Governador do Estado de São Paulo e Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 902/SP.** Relator: Ministro Marco Aurélio. Publicação no DJ em 22-04-94, pp. 8.941 Julgamento em 03/03/1994 (Tribunal Pleno).

3. EMENTA. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Inexistência de prazo decadencial. ICMS — Concessão de isenção e de outros benefícios fiscais,

independentemente de prévia deliberação dos demais Estados-Membros e do Distrito Federal. Limitações constitucionais ao poder do Estado-Membro. Em tema de ICMS (CF, Art. 155, § 2o., XII, "g"). Norma legal que veicula inadmissível delegação legislativa externa ao governador do Estado — Precedentes do STF - Medida Cautelar deferida em parte. Ação Direta de Inconstitucionalidade e Prazo Decadencial.

(...) ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL À GUERRA TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS. O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributária" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regimento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

CONVÊNIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS. A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.

Ação Direta de Inconstitucionalidade no.1247/PA. Relator: Ministro Celso de Mello. Publicação DJ em 08-09-95, pp. 28.354. Julgamento em 17/08/1995 (Tribunal Pleno).

4. EMENTA. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Liminar. Benefício fiscal.

Exsurgindo, ao primeiro exame, a relevância do pedido formulado e o risco de manter-se com plenos efeitos o diploma atacado impõe-se a concessão de liminar. Isto ocorre relativamente a Lei do Estado do Rio de Janeiro de n. 2.273, de 27 de junho de 1994, no que disciplinou benefício fiscal, prevendo prazo especial de pagamento do ICMS e redução da percentagem de correção monetária, à margem, em princípio, do disposto na alínea "g", inciso XII, par. 2., do artigo 155, da Carta Política da República, recepcionada a Lei Complementar Federal n. 24/75. Precedente: Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.247-9/PA, relatada pelo Ministro Celso de Mello, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 8 de setembro de 1995, ementário n. 1.799-01. Partes requerente: governador do Estado de São Paulo requeridos: Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro.

Ação Direta de Inconstitucionalidade no. 1.179/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Publicação DJ em 12-04-96, p.11.071. Julgamento em 29/02/1996 (Tribunal Pleno).

GUERRA FISCAL E JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (II)

Decisões relativas à impossibilidade de estabelecimento de incentivos fiscais com o ICMS a partir de delegação de competência da Assembléia Legislativa estadual ao chefe do Poder Executivo.

1. EMENTA. Matéria tributária e delegação legislativa.

A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. Celso de Mello.

Ação Direta de Inconstitucionalidade no.1.247/PA. Relator: Ministro Celso de Mello. Publicação DJ em 08-09-95. pp. 28.354. Julgamento em 17/08/1995 (Tribunal Pleno)

2. EMENTA. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei estadual que outorga ao Poder Executivo a prerrogativa de dispor, normativamente, sobre matéria tributária. Delegação legislativa externa. Matéria de direito estrito. Postulado da separação de poderes. Princípio da reserva absoluta de lei em sentido formal. Plausibilidade jurídica. Conveniência da suspensão de eficácia das normas legais impugnadas. Medida cautelar deferida.

A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal a *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei.

A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder a delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta a disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se irrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão

legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei.

Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir *ultra vires*, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo — que constitui instância juridicamente inadequada — o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas — (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos —, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal.

Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja *sedes materiae* — tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil - só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo. **Ação Direta de Inconstitucionalidade no. 1296/PE**. Relator: Ministro Celso de Mello. Publicação DJ em 10-08-95, pp-23.554. Julgamento em 14/06/1995 (Tribunal Pleno).

BIBLIOGRAFIA

Livros e Coletâneas

- ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os barões da federação: os governadores e a redemocratização brasileira**. São Paulo: Hucitec, USP, 1998.
- BAER, Werner. **A economia brasileira**. trad. Edite Sciulli. São Paulo: Nobel, 1996.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**, 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- BATISTA Jr, Paulo Nogueira. **A economia como ela é...** São Paulo: Boitempo, 2000.
- BAUMANN, Renato (Org). **Brasil: uma década em transição**. et all. Rio de Janeiro: Campus: CEPAL, 1999.
- BRANDÃO CAVALCANTI, Themístocles. **A Constituição Federal Comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 1951
- BRASIL. Senado Federal. **Simpósio sobre um novo sistema tributário**. Brasília, 1984.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Desenvolvimento e crise no Brasil: 1930-1983**, 15.ed. São Paulo: Brasiliense, 1987.
- _____. **Crise econômica e reforma do Estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina**. trad. Ricardo Ribeiro e Martha Jalkauska. São Paulo: Ed. 34, 1996
- _____. MARAVALL José María; PRZEWORSKI, Adam. **Reformas Econômicas em democracias novas**. Uma proposta social-democrata. Trad. Antonio S. Rocha. São Paulo: Nobel, 1996a.
- _____. **Reforma do Estado para a cidadania**. A reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional. São Paulo: Ed. 34; Brasília: ENAP, 1998.
- _____. **Economia brasileira: uma introdução crítica**. 3.ed. São Paulo: Ed. 34. 1998a.
- CAMPANHOLE, Adriano; Campanhole, Hilton Lobo. **Constituições do Brasil**, 11. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- CAVALCANTI, Carlos Eduardo G; PRADO, Sérgio. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA; São Paulo: FUNDAP, 1998.
- DINIZ, Eli. **Crise, reforma do Estado e Governabilidade: Brasil, 1985-95**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1997.
- FANUCCHI, Fábio. **Reforma Constitucional Tributária**. Estudo da emenda constitucional n, 18. Anteprojeto do Código Tributário. São Paulo: Atlas, 1966.
- FIORI, José Luís. **O vôo da coruja: uma leitura não liberal da crise do Estado desenvolvimentista**. Rio de Janeiro: UERJ, 1995.

- GIAMBIAGI, Fábio. ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas. Teoria e Prática no Brasil.** Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- IANNI, Octávio. **Estado e Planejamento econômico no Brasil.** 6.ed. Rio de Janeiro, 1996.
- LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, Enxada e Voto: o município e o regime representativo no Brasil.** .ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997.
- LONGO, Carlos Alberto. **A disputa pela receita tributária no Brasil.** IPE-USP, São Paulo, 1984.
- MANTEGA, Guido; VANUCCHI (orgs). **Custo Brasil: mitos e realidade.** Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição Brasileira.** 3ª ed. Porto Alegre, 1929.
- MERCADANTE, Aloísio (Org). **O Brasil Pós-Real: a política econômica em debate.** Campinas, SP: Unicamp. IE, 1998.
- O Brasil republicano: economia e cultura (1930-1964). Antonio Flavio de Oliveira Pierucci...[et ali]. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1995. (História geral da civilização brasileira; t.3, v.4)
- O Brasil republicano: sociedade e política (1930-1964). Angela Maria de Castro Gomes...[et ali]. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1996. (História Geral da civilização brasileira; t.3, v. 3)
- OLIVEIRA, Eliézer Rizzo de (Org). **A revisão da República.** Seminários "A Unicamp e a Revisão Constitucional". Campinas, SP: Unicamp, 1994.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Autoritarismo e Crise Fiscal no Brasil (1964-1984).** São Paulo: Hucitec, 1995.
- _____. **Crise, reforma e desordem do sistema tributário nacional.** Campinas: Unicamp, 1995a.
- PAIVA ABREU, Marcelo de (Org). **A Ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana, 1889-1989.** Rio de Janeiro: Campus, 1990.
- PRADO, Sérgio (Cord). **Guerra Fiscal no Brasil: três estudos de caso: Minas Gerais, Rio de Janeiro e Paraná.** São Paulo: Fundap, 1999. (Estudos de Economia do Setor Público; 5)
- Reforma Tributária e Federação.** Rui de Britto Alvares Affonso, Pedro Luiz Barros Silva, orgs. São Paulo: Fundap: EdUnesp, 1995
- Reforma do Estado e Democracia no Brasil.** Eli Diniz e Sérgio de Azevedo, Orgs. Brasília: UnB: ENAP, 1997.
- REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas.** São Paulo: Atlas, 1983.
- SIMONSEN, Mario Henrique. **Reforma Tributária.** Instituto de Pesquisas e Estudos Sociais (IPES), São Paulo. s/d.
- _____. Campos, Roberto de Oliveira. **Formas criativas no desenvolvimento brasileiro.** Rio de Janeiro: Apec, 1975.
- SKIDMORE, Thomas. **Brasil: de Getúlio Vargas a Castelo Branco, 1930-1964.** Trad. Ismênia T. Dantas. 7.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1982.
- _____. **Brasil: de Castelo a Tancredo, 1964-1985.** . ed. Trad. Mário S. Silva. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1988.
- SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações.** Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural. Livro Quinto, 1996.
- VELLOSO, João Paulo dos Reis (Cord). **Combate à inflação e reforma fiscal.** Rio de Janeiro: José Olympio, 1992.

VIOL, Andréa Lengruher. **O fenômeno da competição tributária: aspectos teóricos e uma análise do caso brasileiro**. IV PRÊMIO DE MONOGRAFIA DO TESOUREIRO NACIONAL, 1999.

Artigos de revistas e periódicos impressos

- ALMEIDA, Carlos Guimarães. Considerações sobre o regime tributário brasileiro. Rio de Janeiro, **Revista Forense**, v.199, 1962.
- ALMEIDA, Paulo Roberto. **O Brasil e as crises financeiras internacionais: visão histórica e reflexos sobre a política exterior, 1929-1999**. Texto-guia para palestra no IV Ciclo de Conferências sobre Política Exterior do Brasil. Brasília: UnB, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968
- _____. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios: Limites à norma geral - Código Tributário Nacional. **Revista de Direito Público**. V, 10. Out-Dez, 1969
- _____. Sistema tributário na constituição de 1988. **Revista de Direito Tributário**, n. 51, 1990
- AZEVEDO, Sérgio de; MELO, Marcus André. A política da reforma tributária: federalismo e mudança constitucional. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. v, 12, n. 35. out, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. Estados, discriminação de rendas e reforma constitucional. **Revista de Direito Administrativo**: Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, v. 30, 1952
- _____. Impostos. Contribuição de melhoria. Taxa. Disposição constitucional. Taxa de calçamento. **Revista Forense**, v, 174, 1957.
- _____. O projeto de Código Tributário Nacional. **Revista Forense**, v, 181. 1959.
- BALTHAZAR, Ubaldo César. Notas sobre o IVA e sua instituição no sistema tributário brasileiro. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v.707, p.254-260, set, 1994.
- BATISTA, Paulo Nogueira.. **O Consenso de Washington**. A visão neoliberal dos problemas latino-americanos. In: LIMA Sobrinho, Barbosa, et alii. Em defesa do interesse nacional: desinformação e alienação do patrimônio Público. São Paulo: Paz e Terra, 1994.
- _____. **O mercosul e os interesses do Brasil**. Revista de Estudos Avançados. n. 8. v. 21. 1994a.
- BATISTA Jr, Paulo Nogueira. Estado e empresários: aspectos da questão tributária. **Novos Estudos**, CEBRAP. n. 41, mar, 1995.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. A nova centro-esquerda.. **Folha de São Paulo**, SP, 21 fev 1990.
- _____. **A inflação decifrada**. Revista de Economia Política. v.16. n.3, 1996b.
- BULHÕES, Octávio Gouvêa de. **A política tributária**. Finalidades econômicas e financeiras. RDP, v.7, jan-mar, 1969.
- CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. Codificação do direito tributário brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas. v.3, 1946.

- CANTO, Gilberto Ulhôa. Reforma tributária — emenda constitucional nº 18. **Revista de Direito Administrativo**, v. 89, 1967.
- COSTA, Alcides Jorge da. Imposto de vendas e consignações. **Revista de Direito Administrativo**, v. 59, 1960.
- COSTA, Wilma Peres. A questão fiscal na transformação republicana — continuidade e descontinuidade. **Revista Economia e Sociedade**, v. 10, jun, 1998
- COUTINHO, Luciano. Antes que seja tarde demais.... **Folha de São Paulo**, Caderno Dinheiro. p. 2-2, 02/01/2000
- ESPÍNOLA, Eduardo. A Constituição de 18 de setembro de 1946: orientação e princípios fundamentais. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, 1947.
- FAGUNDES, Miguel Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro. A expansão dos poderes federais. **Revista de Direito Público**, n.10, 1969.
- FANUCCHI, Fábio. Aspectos positivos e negativos do sistema tributário nacional. **Revista de Direito Público**, n, 12, 1970.
- FARRELL, Chris. Cresce a guerra fiscal nos Estados Unidos. **O Estado de São Paulo**. Caderno Economia. 4 Jan., 1998.
- FOLHA DE SÃO PAULO. Endividamento em novembro fica em 47,7% do PIB, inferior aos 51,2% projetados no acordo. Editorial. p, 1-6. 22/01/2000.
- _____. Números não incluem prejuízos com desvalorização. Editorial. p, 1-6. 25/3/2000
- GIAMBIAGI, Fábio. A condição de equilíbrio da trajetória do endividamento público: algumas simulações para o caso brasileiro. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro. n. 9, 1998.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha.. **Observações ao ante-projeto do código tributário nacional**. **Revista de Direito Administrativo**, v. 34, 1953.
- HORTA, Raul Machado. Repartição de competências na Constituição Federal de 1988. **Revista Forense**, v. 315, 1991.
- JÈZE, Gaston. O fato gerador do imposto. **Revista Forense**, v. 54, 1945.
- JUNHO PENA, Maria Valéria. O surgimento do imposto de renda: um estudo sobre a relação entre Estado e mercado no Brasil. **Dados - Revista de Ciências Sociais**. Rio de Janeiro. v. 35, n. 3, 1992.
- LEAL, Victor Nunes. Alguns problemas municipais em face da Constituição. **Revista Forense**, v, 147, 1953.
- LIMA Jr., Olavo Brasil. As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos. **Revista de Serviço Público**, n.49, abr-jun, 1998.
- LOPES Filho, Osiris. Imposto bom é imposto velho. **Novos Estudos**, n.42, 1995.
- _____. Relatório sobre a proposta governamental federal de Reforma Constitucional Tributária. **Revista OAB**, n. 62, v, 1, 1996.
- LOPREATO, Francisco Luiz. C. Um novo caminho do federalismo no Brasil. **Economia e Sociedade**, n. 9, 1997.
- LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz. Política e burocracia no presidencialismo brasileiro: o papel do Ministério da Fazenda no primeiro governo Fernando Henrique Cardoso. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v.14, n.41, out, 1999.
- MELO, Marcus André. O jogo das regras: a política da reforma constitucional de 1993/96. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, n. 33, ano 12, 1997.

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. A constituição de 1967 e a infra-estrutura tributária. **Revista de Direito Público**. Ano I, v.2, out-dez, 1967.
- NUNES, J. Castro. Questões constitucionais: declaração de direitos e bitributação. **Revista Forense**, v. 41, 1942.
- PASTORE, Afonso Celso. Avaliação crítica da reforma tributária de 1965. **Revista de Finanças Públicas**. n. 348, out-dez.1981.
- PEPPE, Atílio Machado et al. Reflexões sobre a Federação Brasileira. **Revista de Administração Pública**. v. 31, n. 4, 1997.
- PIANCASTELLI, Marcelo; Perobelli, Fernando. **ICMS: evolução recente e guerra fiscal**. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para discussão n. 402, 1996.
- PINTO, Paulo Brossard de Souza. Imposto de indústrias e profissões. Cobrança sobre o movimento econômico. Imposto de vendas e consignações. Imposto de renda. **Revista Forense**, v, 177, 1958.
- PIRES, Julio Manuel. Distribuição da receita tributária entre os níveis de governo: perspectiva histórica e debate atual. **Revista de Administração Pública**. v. 30, n. 5, 1996.
- PRADO, Sérgio. Duas décadas de privatização: um balanço crítico. **Revista Economia e Sociedade**. v.10, jun, 1998.
- REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto R.. **A reforma fiscal no processo de elaboração da nova Constituição**. Rio de Janeiro: IPEA, 1987.
- _____. **Federalismo fiscal: novo papel para Estados e Municípios**. Banco da Federação: BNDES, jul, 1998.
- RODRIGUEZ-POSE, Andrés; Arbix, Glauco. Estratégias do desperdício. A guerra fiscal e as incertezas do desenvolvimento. **Revista Novos Estudos**, Cebrap, n.54, jul, p.55-71,1999.
- SAMPAIO DORIA, Jorge. Impostos e taxas. Competência Tributária da União, dos Estados e Municípios. Taxa de assistência social. Inconstitucionalidade. **Revista Forense**. v.160, 1955.
- SANT'ANNA, Lourival. Inativos desequilibram Estados e Municípios. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 7 nov, 1999.
- SANTOS, Maria Helena de Castro. Governabilidade, Governança e Democracia: criação de capacidade governativa e relações Executivo-Legislativo no Brasil pós-constituente. **Dados**. Rio de Janeiro. V. 40, n.3, 1997.
- SILVA, Carlos Medeiros. A nova discriminação de rendas. **Revista Forense**. v, 198, 1962.
- SOUZA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo: Fundação Getúlio Vargas,v. XI, 1948.
- _____.Reflexões sobre a reforma da justiça fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, v, 16, abr-jun.1949.
- _____.Normas gerais de direito financeiro. **Revista Forense**. v, 155, 1954.
- _____. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista Forense**, v, 152, 1954a.
- _____.O sistema tributário federal. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, v.72, 1963.
- _____.As modernas tendências do direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, v. 74, 1963a.
- _____.A missão do jurista tributário. **Revista de Direito Administrativo**, v. 78, 1964.

- _____. A Reforma Tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 87, jan-mar, 1967.
- _____. A inflação e o direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, v. 96, abr-jun, 1969.
- _____. **Normas de interpretação do código tributário nacional**. In: Interpretação no direito tributário. São Paulo: Saraiva, Educ, 1975.
- THORSTENSEN, Vera. A OMC – Organização Mundial do Comércio e as negociações sobre comércio, meio ambiente e padrões sociais. **Revista Brasileira de Política Internacional**. n.2, jul-dez, 1998.
- TORRES, Ricardo Lobo. Substituição tributária e cobrança antecipada do ICMS. In: **ICMS: Problemas jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996
- VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para discussão n. 405, 1996.
- _____. **A guerra fiscal do icms: quem ganha e quem perde**. Planejamento e Políticas Públicas. n, 15. Jun.1997.
- _____. et al. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para discussão n. 583.1998.

Artigos em Web Sites

- AFONSO, José R. Rodrigues et alii. Tributação no Brasil: Características marcantes e diretrizes para a reforma. **Revista do BNDES**, n. 9, 1998. <http://www.bndes.gov.br>
- _____. **Memória da Assembléia Constituinte de 1987/88: as Finanças Públicas**. Revista do BNDES. n, 11.1999. <http://www.bndes.gov.br>
- ALMEIDA, Anna Ozorio de. **Evolução e crise da dívida pública estadual**. IPEA, 1996. <http://www.ipea.gov.br>
- AVANÇA BRASIL: 2000-2003, Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. <http://www.abrasil.gov.br>.
- BARBOSA, Fernando de Holanda (Cord). **Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma Proposta de Reforma Tributária**. Fundação Getúlio Vargas. <http://www.fenafisco.org.br>, 1999.
- BATISTA, Fábio Ferreira. **A avaliação da gestão pública no contexto da reforma do aparelho do Estado**. Rio de Janeiro: IPEA, texto para discussão n.644,1999. <http://www.ipea.gov.br>
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. **Medidas de redução do “Custo Brasil”**, 1998. <http://www.fazenda.gov.br>
- BRITO, Adriana Fernandes de; BONELLI, Regis. **Políticas Industriais Descentralizadas: as Experiências Europeias e as iniciativas subnacionais no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA. Texto para discussão nº 492, Jun, 1997. <http://www.ipea.gov.br>

- FIORI, José Luís. **Consenso de Washington**. Rio de Janeiro: Banco do Brasil. 04 de setembro, 1996. Palestra proferida no Centro Cultural Banco do Brasil. <http://www.pdt.org.br/conswash.htm>.
- GIAMBIAGI, Fábio. **Brasil: enfrentando a crise**. Banco da Federação. Dez, 1998a. <http://www.bndes.gov.br>.
- LAVINAS, Lena; Magina, Manoel A. **Federalismo e desenvolvimento regional: debates da revisão constitucional**. Texto apresentado no Fórum Brasil 1995 do IPEA, 1994. <http://www.ipea.gov.br>
- LIMA, Venício A. **Globalização e políticas públicas no Brasil: a privatização das comunicações entre 1995 e 1998**. IPEA. Brasília: Unb, 1998. <http://www.ipea.gov.br>
- MALAN, Pedro. **Discurso do ministro Pedro Malan durante a abertura da apresentação do Programa de Estabilidade Fiscal no Senado Federal**. <http://www.fazenda.gov.br>, 1998a
- _____. **Discurso do ministro Pedro Malan durante a apresentação do Programa de Estabilidade Fiscal**. <http://www.fazenda.gov.br>, 1998.
- _____. **Discurso do ministro Pedro Malan durante a divulgação das Medidas para Ajuste Fiscal e de Competitividade**. <http://www.fazenda.gov.br>, 1997.
- McLURE Jr., Charles E. **O problema da atribuição de impostos: Considerações conceituais e de caráter administrativo para se alcançar a autonomia das unidades subnacionais**. Rio de Janeiro: BNDES, 1994. Banco da Federação. <http://www.bndes.gov.br>
- OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto de; IWAKAMI BELTRÃO, Kaizô; ALBUQUERQUE DAVID, Antonio Carlos de. **A Dívida da União com a Previdência Social: uma perspectiva histórica**. Rio de Janeiro: IPEA, Texto para discussão nº 638, 1999. <http://www.ipea.gov.br>
- _____. **Programa de Estabilidade Fiscal**. Ministério da Fazenda. 1990. <http://www.fazenda.gov.br>
- RODRIGUES, Jeferson José. **Carga tributária sobre os salários**. Brasília: Secretaria da Receita Federal. Texto para Discussão n, 1, 1998. <http://www.fazenda.receita.gov.br>
- RODRIGUEZ, Maria Lelia O. F.; Zackseski, Nelson Fernando. **Visão Histórica da Distribuição Regional da Receita e despesa da Administração Pública no Brasil.1970 -1995**. IPEA, Brasília, 1999. <http://www.ipea.gov.br>
- SERRA, José; AFONSO, José R. Rodrigues. **Federalismo Fiscal à brasileira: algumas reflexões**. **Revista do BNDES**. v. 6. n.12, p.3-30, dez, 1999. <http://www.bndes.gov.br>
- SOUZA, Celina. **Federalismo e intermediação de interesses regionais nas políticas públicas brasileiras**. Trabalho apresentado ao Seminário Internacional sobre Reestruturação e Reforma do Estado: Brasil e América Latina no processo de globalização. São Paulo, 18-21 de maio. Banco da Federação. BNDES, 1998. <http://www.bndes.gov.br>
- VARSANO, Ricardo. **A tributação do Comércio interestadual: ICMS atual versus ICMS partilhado**. Banco da Federação. BNDES, 1995. <http://www.bndes.gov.br>
- VASCONCELOS, José Romeu de (Cord); CASTRO Demian. **Paraná: Economia, Finanças Públicas e Investimentos nos Anos 90**. Brasília: IPEA, Texto para discussão nº 624, 1999. <http://www.ipea.gov.br>
- VELASCO Jr. Licínio. **A economia política das políticas públicas: as privatizações e a reforma do Estado**. BNDES. mai, 1997. <http://www.bndes.gov.br>
- VELLOSO, Raul. **Balanço da situação das contas públicas no pós-real**. Trabalho apresentado ao fórum nacional –INAE/BNDES de maio, 1998. <http://www.bndes.gov.br>

Documentos

- BANCO MUNDIAL. O Estado num mundo em transformação. **Relatório sobre o desenvolvimento mundial**. Indicadores selecionados do desenvolvimento mundial. Washington. EUA, 1997.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Economia e Finanças. Reflexos da Reforma tributária de 1966 nas Finanças Estaduais. **Revista de Finanças Públicas**. n. 336, out-dez, 1978.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Economia e Finanças. Reflexos da Reforma tributária de 1966 nas Finanças Municipais. **Revista de Finanças Públicas**. n. 337, jan-mar, 1979.
- BRASIL. Senado Federal. Parecer proferido na sessão conjunta de 23 de novembro de 1983, sobre as Propostas de Emenda à Constituição, n. 22, 23, 38 e 40, de 1983. Relator: Senador Passos Porto. **Revista de Finanças Públicas**, n.356, out-dez, 1983.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Economia e Finanças. Recursos próprios e recursos efetivamente disponíveis da União, Estados e Municípios: 1957 a 1982. **Revista de Finanças Públicas**. n. 358, abr-jun, 1984a.
- BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado. Expositor: Ministro Luiz Carlos Bresser Pereira. **Exposição no Senado sobre a Reforma da Administração Pública**. Brasília: MARE, 1997.